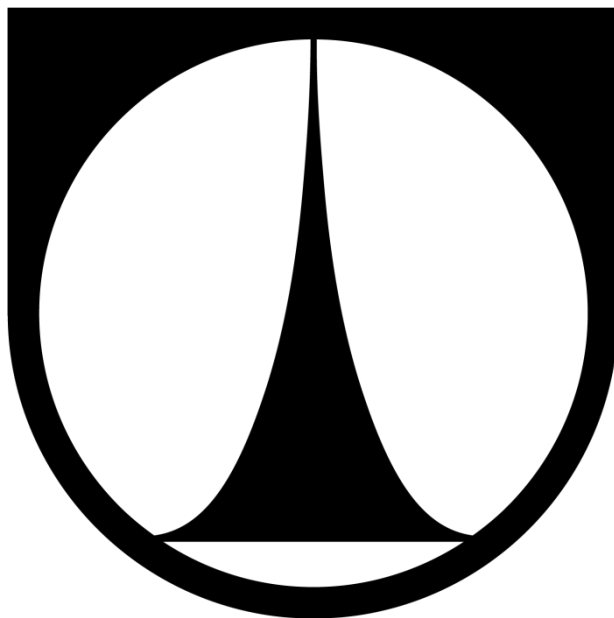


**TECHNICKÁ UNIVERZIKA V LIBERCI**

**Ekonomická fakulta**



**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**2013**

**Bc. Romana Kuběnová**

# **TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI**

## **Ekonomická fakulta**

Studijní program: N 6208 – Ekonomika a management  
Studijní obor: Podniková ekonomika

### **Analýza variabilních a fixních nákladů a její využití při řízení společnosti PD Mont s.r.o.**

### **Variable and fixed cost analysis and their utilization in steering company PD Mont s.r.o.**

DP – PE – KEK 2013 –24  
Bc. Romana Kuběnová

Vedoucí práce: Ing. Radana Hojná, Ph.D., katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Jiří Sochor

Počet stran: 68

Počet příloh: 8

Datum odevzdání: 10. května 2013

## **Prohlášení**

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 10. května 2013

Bc. Romana Kuběnová

## **ANOTACE**

Diplomová práce se zabývá analýzou variabilních a fixních nákladů a jejím využitím při řízení společnosti PD Mont s. r. o. Teoretická část obsahuje rozbor literárních pramenů zabývajících se náklady, jejich klasifikací a problematikou kalkulací. Praktická část zahrnuje představení společnosti a její činnosti, analýzu současného sledování nákladů a návrh nového způsobu evidence nákladů a řízení zakázek. Na závěr práce jsou uvedeny dva příklady konkrétních zakázek, v nichž je uplatněn nově navržený způsob evidence nákladů, od poptávky až po výsledné kalkulace.

## **Klíčová slova**

Analýza nákladů, členění nákladů, kalkulace, náklady, řízení nákladů, zakázková výroba.

## **ANOTACE**

This thesis deals with variable and fixed costs analysis and its application in management of PD Mont, s. r. o. company. The theoretical part includes analysis of literary sources concerning costs, their classification and costing issues. The practical part includes introduction of the company and its activities, analysis of current cost checking and a proposal of a new method of costs record keeping and order management. In a final part there are two examples of actual orders that include the newly proposed way of cost record keeping, shown from initial inquiry to final costing.

## **Keywords**

Cost analysis, cost classification, cost calculation, costs, cost kontrol, cystem manufacturing.

# OBSAH

SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK	10
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A ZNAČEK	11
ÚVOD	12
<b>1 VZTAH FINANČNÍHO A MANAŽÉRSKÉHO ÚČETNICTVÍ</b>	<b>13</b>
1.1 Finanční účetnictví	13
1.2 Manažerské účetnictví	16
1.3 Pojetí nákladů	17
<b>2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ PODLE RŮZNÝCH KRITERIÍ</b>	<b>19</b>
2.1 Druhové členění nákladů	19
2.2 Účelové členění nákladů	20
2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	21
2.2.2 Náklady jednicové a režijní	21
2.3 Kalkulační členění nákladů	22
2.4 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů	23
2.4.1 Variabilní náklady (VN)	24
2.4.2 Fixní náklady (FN)	25
2.4.3 Smíšené náklady	27
2.4.4 Využití informací o fixních a variabilních nákladech v praxi	28
2.4.5 Analýza bodu zvratu založená na rozdílné návratnosti variabilních a fixních nákladů	28
<b>3 KALKULACE</b>	<b>31</b>
3.1 Úkoly kalkulace	31
3.2 Kalkulační systém	33
3.2.1 Kalkulace propočtová	33

3.2.2	Normová plánová kalkulace	33
3.2.3	Normová operativní kalkulace	34
3.2.4	Výsledná kalkulace	34
3.2.5	Vazby jednotlivých kalkulací v rámci kalkulačního systému	35
3.3	Základní typy nákladových kalkulací	36
3.3.1	Kalkulace plných a variabilních nákladů	37
3.3.1.1	Kalkulace plných nákladů	38
3.3.1.2	Kalkulace variabilních nákladů	39
3.3.2	Kalkulace podle aktivit	41
3.4	Speciální typy nákladových kalkulací	41
3.4.1	Kalkulace dělením prostá	41
3.4.2	Kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalentními) čísly	41
3.4.3	Přirážková kalkulace	42
<b>4</b>	<b>SPOLEČNOST PD MONT S. R. O.</b>	44
4.1	Historie společnosti PD Mont s. r. o.	44
4.2	Specifická problematika rodinného podnikání	45
4.3	Činnost společnosti PD Mont s. r. o.	48
4.4	Zakázková a sériová výroba	49
4.4.1	Zakázková (kusová) výroba	49
4.4.2	Sériová výroba	49
4.5	SWOT analýza společnosti PD Mont s. r. o.	50
4.6	Analýza současného sledování nákladů společnosti PD Mont s. r. o.	51
4.6.1	Vývoj nákladů od roku 2009 – 2012	51
4.6.2	Analýza druhové členění nákladů	52
<b>5</b>	<b>NÁVRH NOVÉHO SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ A ZAKÁZEK VE SPOLEČNOSTI PD MONT S. R. O.</b>	54

5.1	Analýza fixních a variabilních nákladů ve společnosti PD Mont s. r. o.	54
5.2	Optimalizace fixních nákladů v PD Mont s. r. o.	58
5.3	Vedení zakázek ve společnosti PD Mont s. r. o. dle nových evidencí nákladů	59
5.3.1	System Dropbox	59
5.3.2	Zakázka na výrobu 85 ks palet pro společnost Škoda Auto a. s.	60
5.3.3	Zakázka na plot, bránu a vrata pro pana Nováka	62
5.3.4	Porovnání zakázek	64
	ZÁVĚR	66
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	67
	SEZNAM PŘÍLOH	68

## SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK

Obr. 1: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů

Obr. 2: Účelové členění nákladů

Obr. 3: Celkové variabilní náklady

Obr. 4: Celkové fixní náklady

Obr. 5: Jednotkové fixní náklady

Obr. 6: Celkové náklady v dlouhém období

Obr. 7: Grafické znázornění bodu zvratu

Obr. 8: Schéma kalkulací dle časového hlediska

Obr. 9: Vazby kalkulačního systému pro zakázkově orientovaný typ činnosti

Obr. 10: Základní typy nákladových kalkulací

Obr. 11: Loď vyrobená společností Dubický s. r. o.

Obr. 12: Areál společnosti PD Mont s. r. o.

Obr. 13: Koňská stáj

Obr. 14: Autobusová zastávka

Tab. 1: Základní struktura zisku a ztráty

Tab. 2: Přehled základních rozdílů mezi finančním a manažerským účetnictvím

Tab. 3: Typový kalkulační vzorec

Tab. 4: Struktura nákladů v kalkulaci variabilních nákladů

Tab. 5: Vývoj nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v letech 2009 – 2012

Tab. 6: Druhové členění nákladů ve společnosti PD Mont s. r. o.

Tab. 7: Evidence denní docházky

Tab. 8: Evidence pokladních dokladů

Tab. 9: Evidence faktur

Tab. 10: Evidence fixních nákladů

Tab. 11: Předběžná kalkulace zakázky pro společnost Škoda Auto a. s.

Tab. 12: Výsledná kalkulace zakázky pro společnost Škoda Auto a. s.

Tab. 13: Předběžná kalkulace zakázky pro pana Nováka

Tab. 14: Výsledná kalkulace zakázky pro pana Nováka



## SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A ZNAČEK

ABC	metoda kalkulace podle aktivit
FN	fixní náklady
FU	finanční účetnictví
N	náklady
PP	procento přirážky režijních nákladů
RS	režijní sazba
ŠA	Škoda Auto a. s.
X	množství produkce (objem výroby)

## ÚVOD

Hlavním úkolem této diplomové práce je navrhnout nový efektivnější způsob řízení variabilních a fixních nákladů při sledování zakázek ve společnosti PD Mont s. r. o.

V první kapitole práce je popsán vztah finančního a manažerského účetnictví a pojetí nákladů. Tedy, co to vlastně náklady jsou a jaké pojetí nákladů známe. Druhá kapitola se zabývá klasifikací nákladů podle různých kritérií od druhového členění, přes účelové a kalkulační členění až po klasifikaci nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů. Ve třetí kapitole je analyzována problematika kalkulací. Součástí této kapitoly jsou úkoly kalkulace, kalkulační systém, základní a speciální nákladové kalkulace.

Čtvrtá část této diplomové práce se zabývá základními charakteristikami společnosti PD Mont s. r. o., její historii, činností a SWOT analýzou. Dále se tato kapitola zabývá současným způsobem řízení nákladů ve společnosti PD Mont s. r. o. Nejprve jsou analyzovány náklady, výnosy a hospodářský výsledek v letech 2009 – 2012, a poté je provedena analýza druhového členění nákladů.

V páté kapitole je předložen návrh nového způsobu řízení nákladů, pro potřeby sledování zakázek, za pomoci několika evidencí, které člení náklady na variabilní a fixní. Dále jsou navržena opatření pro optimalizaci fixních nákladů. Na závěr této kapitoly jsou tyto navržené způsoby evidencí použity při zpracování zakázek ve společnosti PD Mont s. r. o. nejprve obecně a poté jsou zpracovány dvě konkrétní zakázky.

# 1 VZTAH FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Odlišnost účetních informací finančního a manažerského účetnictví spočívá hlavně v rozdílném adresátovi jejich informací. Adresáti informací z finančního účetnictví jsou vlastníci a věřitelé společnosti, kteří z těchto informací zjišťují, jak jsou na tom jejich investice vložené do tohoto podniku. Informace z manažerského účetnictví slouží manažerům při řízení celého podniku. Další odlišnost může spočívat v časové orientaci a v odlišném systému kritérií hodnocení.<sup>1</sup>

## 1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ

Finanční účetnictví je ekonomická disciplína, která poskytuje informace o podniku jako celku – např. o majetku, zdrojích, ze kterých je podnik financován, výnosech, hospodářském výsledku, o peněžních prostředcích atd. Informace, které FÚ poskytuje, musí být pravdivé, úplné a věrné. FÚ poskytuje informace pro:

- a) externí uživatele (stát, státní orgány, odběratelé, dodavatelé, banky, potencionální investoři...),
- b) interní uživatele (řídící pracovníci, manažeři, představenstvo, správní a dozorčí radu, akcionáři, společníci, zaměstnanci).

Finanční účetnictví preferuje stabilitu vývoje podniku v čase. Vlastník podniku si přeje stabilní vývoj. Akcionáři si přejí, aby jejich peníze byly vhodně uloženy a podnik byl dobře řízen.

Existují dva základní modely vztahu vlastníka a managementu podniku:

- 1) vlastník je v roli investora tzv. **anglosaský model**,
- 2) vlastník disponuje rozhodujícím vlivem v podniku tzv. **kontinentální model**.

---

<sup>1</sup> FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*, s. 18-25

Ad 1) Vlastník poskytne podniku finanční prostředky a jeho hlavním cílem je dosáhnout maximálního zhodnocení vloženého kapitálu. Vlastník se účastní na valné hromadě, kde může uplatnit svůj vliv např. při rozhodování o rozdělení zisku, o členech ve statutárních a dozorčích orgánech podniku atd. Vlastník nemůže přímo ovlivnit řízení podniku. Informace získává z oficiálně zveřejněných zpráv např. z výročí zprávy nebo z účetních výkazů. Tento model je typický pro anglosaskou oblast.

Ad 2) V tomto modelu je vlastnickým hlavním cílem ovládat činnost podniku a maximalizovat jeho ekonomické cíle. Vlastník může jmenovat vrcholový management. Podílí se tedy nejen na strategickém, ale také na taktickém a operativním řízení daného podniku. Není již omezen jen na informace získané z oficiálních zveřejněných zpráv, ale může získat informace dle svých konkrétních požadavků. Tento model je typický pro evropské kontinentální prostředí.<sup>2</sup>

V současné době, kdy je možné s cennými papíry obchodovat po celém světě bez přestávky 24 hodin denně, je vytvářen stále větší tlak na celosvětovou harmonizaci finančního účetnictví. Jednotná pravidla by sloužila k plné srovnatelnosti finančních údajů o jednotlivých společnostech, jejichž cenné papíry jsou kotovány na trzích v různých částech světa. Nejvýznamnějšími standardy z celosvětového pohledu jsou pro finanční účetnictví Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS) a Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP).

Česká republika má také svoje národní účetní předpisy a standardy, které jsou uplatňovány v třístupňovém modelu regulace. První a nejvyšší stupeň je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění a má nejvyšší právní sílu. Druhý stupeň tvoří vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění. Tato vyhláška upravuje uspořádání účetní závěrky a hlavní účetní metody pro podnikatele. A třetím nejnižším stupněm jsou tzv. české účetní standardy, které jsou stejně jako vyhlášky vydány pro jednotlivé druhy účetních jednotek samostatně.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*, s. 19-20

<sup>3</sup> HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*, s. 49-51

FÚ zobrazuje informace za podnik jako celek. Informuje zejména o výsledcích dosažených v minulosti, které jsou důležité pro výši vyplacených dividend nebo k rozdělení zisku apod. Tyto informace jsou poskytovány jednou ročně.<sup>4</sup>

Zisk ve FÚ je zjištěn v tzv. výkazu zisku a ztráty zkráceně výsledovky. Tento výkaz je podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví součástí účetní závěrky a ukazuje, jakého hospodářského výsledku podnik dosáhl za sledované a minulé období.

Ve výsledovce podniky evidují výnosy, náklady a výsledek hospodaření za určité časové období v členění na provozní, finanční a mimořádné. Struktura je závazná a zachycena v tabulce č. 1.<sup>5</sup>

Tab. 1: Základní struktura výkazu zisku a ztráty

	Skutečnost v účetním období	
	běžném	minulém
Provozní výnosy podle druhů		
Provozní náklady podle druhů		
*Provozní výsledek hospodaření		
Finanční výnosy		
Finanční náklady		
*Finanční výsledek hospodaření		
Daň z příjmů za běžnou činnost		
**Výsledek hospodaření za běžnou činnost		
Mimořádné výnosy		
Mimořádné náklady		
*Mimořádný výsledek hospodaření		
Daň z příjmů z mimořádné činnosti		
*** Výsledek hospodaření za účetní období		
Výsledek hospodaření před zdaněním		

Zdroj: VEBER, J., J. SRPOVÁ a kol. *Podnikání malé a střední firmy*, s. 148-149

<sup>4</sup> FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*, s. 22

<sup>5</sup> VEBER, J., J. SRPOVÁ a kol. *Podnikání malé a střední firmy*, s. 147-149

## 1.2 MANAŽERSKE ÚČETNICTVÍ

Jak uvádí Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 25) „*manažerské účetnictví je souvislý doplňující se proces měření, stanovení, interpretace a předávání systému finančních i nefinančních informací, které podporují rozhodování řídicích pracovníků, ovlivňují chování složek podniku a přispívají k vytvoření vztahů mezi nimi a jsou nezbytné pro dosažení strategických, taktických a operativních cílů.*“

Obsah informací manažerského účetnictví se odvíjí od hierarchie a návaznosti cílů taktického, strategického i operativního řízení. Respektují jejich vzájemné vazby a hierarchii pravomocí a odpovědnosti.

Manažerské účetnictví lze rozdělit do dvou relativně samostatných subsystémů:

- 1) účetní informace pro řízení podnikatelského procesu jedná se o operativní řízení v bezprostřední návaznosti na řízení taktické, tento systém je historicky starší, tradičně se nazývá nákladové účetnictví,
- 2) účetní informace pro rozhodování o variantách budoucího vývoje podniku, jedná se o taktické a strategické řízení – manažerské účetnictví.<sup>6</sup>

Jak se od sebe liší finanční a manažerské účetnictví je patrné z tabulky č. 2.

*Tab. 2: Přehled základních rozdílů mezi finančním a manažerským účetnictvím*

	<b>Finanční účetnictví</b>	<b>Manažerské účetnictví</b>
<b>Charakter a určení účetních informací</b>	Veřejně přístupné, souhrnné za podnik jako celek, nejsou podrobné a slouží pro externí uživatele.	Důvěrné, zabývají se realitou uvnitř podniku, jsou podrobnější než u FÚ, slouží pro interní uživatele.
<b>Časová orientace</b>	Dlouhodobý časový interval, údaje o minulosti, povinné 1x ročně.	Krátkodobý časový interval, údaje o minulosti ale také o současnosti a budoucnosti.

<sup>6</sup> FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*, s. 25-26

<b>Úprava informací</b>	Vždy vyjádřeno hodnotově - v Kč. Úprava dána státem: účetní výkazy, forma předem dána.	Vyjádřeno v Kč nebo v naturálních jednotkách. Informace nejsou legislativně regulovány, podnik rozhodne sám o obsahu a struktuře.
<b>Rozsah poskytovaných informací</b>	Syntetické informace za celý podnik.	Analytické informace za jednotlivé vnitropodnikové útvary, výrobky a procesy.

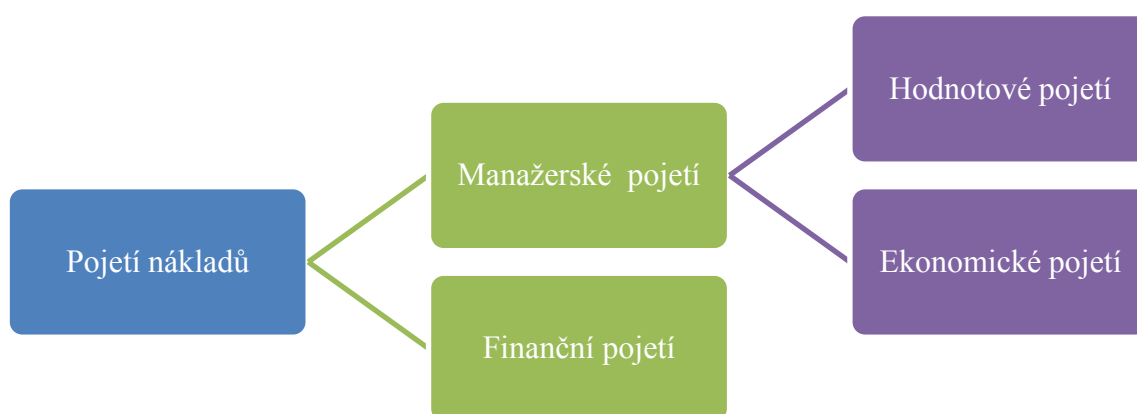
Zdroj: vlastní zpracování

### 1.3 POJETÍ NÁKLADŮ

Náklady bude jinak vnímat účetní a jinak manažer. Na náklady se tedy můžeme dívat z pohledu externího uživatele, který je vymezen finančním účetnictvím, nebo se na náklady díváme z pohledu manažerského. Rozlišujeme tedy dvě základní tzv. pojetí nákladů:

- finanční pojetí nákladů,
- manažerské pojetí nákladů.

Schéma pojetí nákladů je zobrazeno na obrázku č. 1.



Zdroj: POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 32

Obr. 1: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů

Manažerské a finanční pojetí se od sebe liší. U finančního pojetí jsou náklady chápány jako úbytek ekonomického prospěchu, který vede ke snížení vlastního kapitálu a projevuje se přírůstkem dluhů nebo úbytkem aktiv. Náklady evidujeme v účetním systému jako spotřebu externích vstupů podloženou úbytkem peněžních prostředků. Vyjadřují se v běžných cenách, za které byla spotřebovaná aktiva pořízena. Toto pojetí vyhovuje externím uživatelům, ovšem neodpovídá racionálnímu pohledu manažera. Manažer považuje za náklady pouze ty vstupy, které byly vynaloženy v souvislosti s podnikovou aktivitou, nebo které vzniknou až v budoucnu. Manažerské pojetí nákladů chápe náklady jako účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku do něčeho, co účelově souvisí s ekonomickou činností podniku.

Manažerské pojetí rozdělujeme podle „radikálnosti“ ve vnímání neúčetních nákladů mezi hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. Hodnotové pojetí nákladů jak uvádí Popesko (2009, s. 33), *„slouží k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů, které jsou v podniku prováděny. Spotřebované ekonomické vstupy se zde oceňují a úrovně cen, které odpovídají jejich současné reálné hodnotě. Od právě uskutečňované aktivity se očekává, že nezajistí jen návratnost původní výše investovaných peněz, ale i reprodukci ekonomických zdrojů na jejich původní výši v cenách, které odpovídají jejich aktuální výši. Náklady v hodnotovém pojetí zahrnují jak náklady shodné s finančním účetnictvím, tak náklady, které jsou v manažerském účetnictví vykazovány v jiné výši než ve finančním účetnictví, nebo jím nejsou vykazovány vůbec – označují se jako kalkulační náklady.“* Ekonomické pojetí nákladů je ještě odlišnější od finančního pojetí než hodnotové pojetí. Ekonomické pojetí souvisí s oportunitními náklady a jak uvádí Popesko (2009, s. 33), *„odpovídá takové pojetí nákladů hodnotě, kterou lze získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů, nebo představují maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu.“*<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 32-33



## 2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ PODLE RŮZNÝCH KRITERIÍ

Pro optimalizaci a snižování nákladů je důležité, abychom uměli náklady poznat a pochopili jejich podstatu. Počet nákladových položek v jednotlivých podnicích se čítá na stovky někde až na tisíce, proto musíme být schopni rozdělit tyto náklady do homogenních skupin. Důležitá je schopnost identifikovat účelnost a účelovost vynakládání nákladů.<sup>8</sup>

### 2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Jedná se o nejběžnější členění nákladů. Náklady dělíme podle druhu spotřebovaného externího vstupu do podnikového transformačního procesu.<sup>9</sup>

Téměř v každém podniku nalezneme např. tyto základní nákladové druhy:

- spotřeba materiálu,
- spotřeba a použití externích prací a služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy dlouhodobě využívaného majetku,
- finanční náklady.

Pro nákladové druhy jsou charakteristické tři základní vlastnosti:

- z hlediska jejich zobrazení se jedná o náklady **prvotní**,
- vznikají při spotřebě nakupovaných výrobků, prací nebo služeb jsou tedy náklady **externími**,
- jedná se o náklady **jednoduché**, protože je již nelze dále rozlišit na jednodušší složky z úrovně podnikového řízení.

---

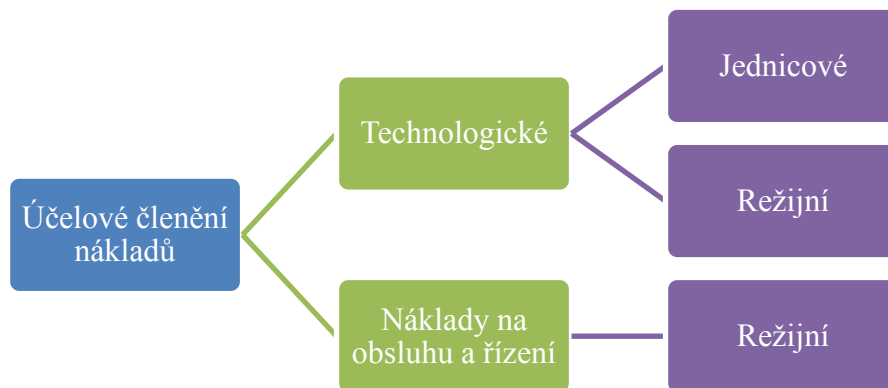
<sup>8</sup> POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 34

<sup>9</sup> KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*, s. 69-70

Význam druhového členění spočívá v tom, že poskytuje informace mezi vnitřním a vnějším okolím podniku při zajišťování proporcí, stability a rovnováhy potřebných zdrojů. Poskytuje odpovědi na otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, služby, energii, lidské zdroje a další ekonomické zdroje. Pro vnitropodnikové řízení je však toto členění velice omezené. S jeho pomocí nelze hodnotit hospodárnost, účinnost a ani efektivnost podniku, protože druhové členění nákladů nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů. Vzhledem k tomu, že toto členění nedává podklady pro vyjádření příčiny vynaložených nákladů, používá se např. při tvorbě výkazu zisku a ztráty, protože jeho struktura nedává konkurenci možnost rozpoznat faktory (ani výši) podnikové efektivnosti.

## 2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Toto členění je důležité, pokud chceme zjistit hospodárnost vynaložených nákladů. Účelové členění nákladů (viz obr. 2) je základem pro stanovení racionálního nákladového úkolu. Tento nákladový úkol se potom poměří se skutečnou spotřebou nákladové složky. Účelový vztah nákladů můžeme charakterizovat v několika úrovních. Je důležité určit věcného nositele, který vyvolává vznik těchto nákladů.<sup>10</sup>



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 2: Účelové členění nákladů

<sup>10</sup> KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*, s. 72

### 2.2.1 NÁKLADY TECHNOLOGICKÉ A NÁKLADY NA OBSLUHU A ŘÍZENÍ

**Technologické náklady** jsou spojené s určitou technologií v podniku. Jedná se např. o náklady spojené s odpisy zařízení, které souvisí s výrobou v rámci určité výrobní technologie nebo se může jednat o náklady na spotřebu materiálu s určitou kvalitou a v určitém množství.

**Náklady na obsluhu a řízení** slouží k ostatním činnostem, které navazují na technologický proces v podniku. Tyto náklady zajišťují v podniku infrastrukturu výrobního procesu. Jde tedy např. o náklady na vytápění, elektrickou energii spotřebovanou v kancelářích nebo se může také jednat o mzdu administrativních pracovníků.<sup>11</sup>

### 2.2.2 NÁKLADY JEDNICOVÉ A REŽIJNÍ

Vzhledem k tomu, že je členění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení velice obecné. Můžeme náklady technologické členit na jednicové a režijní.

- **Náklady jednicové** – souvisí s jednotkou prováděného výkonu tedy např. s 1 kusem výrobku, hodnotovým informačním nástrojem pro řízení této části technologických nákladů je kalkulace.
- **Náklady režijní** – tyto náklady v sobě skrývají náklady nejen na obsluhu a řízení, ale také tu část technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako s celkem, jejich nákladový úkol je většinou stanoven na základě limitů a normativů platných pro určité časové období.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> POPEŠKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 37

<sup>12</sup> KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*, s. 73

Dalším způsobem členění nákladů podle účelu je klasifikace **nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik**. V rámci této klasifikace jsou ke sledovaným nákladům přiřazena střediska, ve kterých tyto náklady vznikly a jsou určení pracovníci, kteří jsou odpovědní za jejich výši a vznik. Na základě tohoto principu vznikla zvláštní kategorie manažerského účetnictví – tzv. odpovědnostní účetnictví.

**Odpovědnostní účetnictví** je určitým nástrojem pro motivaci odpovědných středisek potažmo konkrétních pracovníků k tomu, aby jejich rozhodování bylo racionální a jejich činnosti vedly ke zvýšení efektivnosti. Slouží také k tomu, aby se informace o individuálním hospodaření jednotlivých středisek rozšiřovaly v rámci celého podniku.<sup>13</sup>

## 2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Jak uvádí Král a kol. (2010, s. 76) „*nejen požadavky řízení hospodárnosti, ale také rozsáhlé skupiny rozhodovacích úloh typu „vyrobit či koupit“, „preferovat či potlačit výrobu konkrétního druhu výrobku“ a „zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu“ vycházejí z posouzení příčinné souvislosti nákladů s určitým buď finálním nebo dílčím výkonem. Toto přiřazování nákladů k výkonu či jeho části nazýváme kalkulačním členěním nákladů“.*

Náklady, které přiřazujeme ke kalkulační jednotce, dělíme do dvou kategorií:

- přímé náklady,
- nepřímé náklady.<sup>14</sup>

### **Přímé náklady**

- u těchto nákladů můžeme přesně určit objekt (výrobek) na který byly tyto náklady vynaloženy,
- vyčíslují se přímo na kalkulační jednotci (dělením) a souvisejí s konkrétním druhem výkonu,

---

<sup>13</sup> POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 37-38

<sup>14</sup> KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*, s. 76-77

- patří sem skoro všechny jednicové náklady mimo nákladů vyvolaných v tzv. sdružených výroбах,
- jedná se např. o materiál, který byl přímo spotřebovaný na určitý výrobek, mzda dělníka, který na tomto konkrétním výrobku pracoval atd.,
- dále mezi přímé náklady patří ty náklady, které lze zjistit pomocí prostého dělení např. náklady na výzkum, odpis časové licence na výrobu a prodej výrobku nebo náklad na jeho reklamu.

### **Nepřímé náklady**

- jsou takové náklady, které nemůžeme přímo přiřadit k jednotlivému objektu, jedná se o většinu režijních nákladů, které souvisejí s více druhy výkonů,
- je ovšem potřeba i tyto náklady přiřadit jednici výkonu a to za pomoci zvolených veličin,
- jsou např. mzdy administrativních pracovníků nebo manažerů, nájem haly, elektřina, účet za telefony, leasingy atd.

V některých případech jsou náklady považovány za nepřímé, i když se v podstatě jedná o náklady přímé. Např. použití jednoho kluba tlumící pásky na více výrobků. Není pro nás efektivní počítat, jaká část a tedy jaké náklady mají být přiřazeny jednotlivým produktům (náklady vynaložené na vyčíslení těchto nákladů by byly vyšší než přínos) a proto raději pásku zahrneme do nepřímých nákladů.<sup>15</sup>

## **2.4 KLASIFIKACE NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ**

Jedná se o nejvýznamnější nástroj řízení nákladů uplatňovaná v manažerském účetnictví. Toto členění je specifickým nástrojem manažerského účetnictví, protože na rozdíl od předešlých klasifikací, které se zabývaly již vynaloženými náklady, se soustředí na to, jak budou náklady reagovat při různých variantách objemu výroby v budoucnosti.

---

<sup>15</sup> POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 38-39

Objem výkonů je v praxi měřen různými ukazateli jako je např. počet vyrobených nebo prodaných kusů produkce, ujeté kilometry nebo odpracované hodiny.<sup>16</sup>

V rámci této klasifikace rozlišujeme tyto základní kategorie nákladů:

- a) variabilní náklady,
- b) fixní náklady,
- c) smíšené náklady.

#### **2.4.1 VARIABILNÍ NÁKLADY (VN)**

Jedná se o náklady, jejichž výše se při změně objemu výroby změní. Tedy při nulové produkci jsou tyto náklady také nulové. Variabilní náklady se neoddělitelně váží k určitému zboží nebo službě. Prioritou podniku by mělo být tyto VN snižovat, protože i jejich malé snížení se vždy násobí počtem vyrobených kusů a v konečných číslech se tedy může jednat o velké úspory.

Dle tempa růstu se VN dělí na:

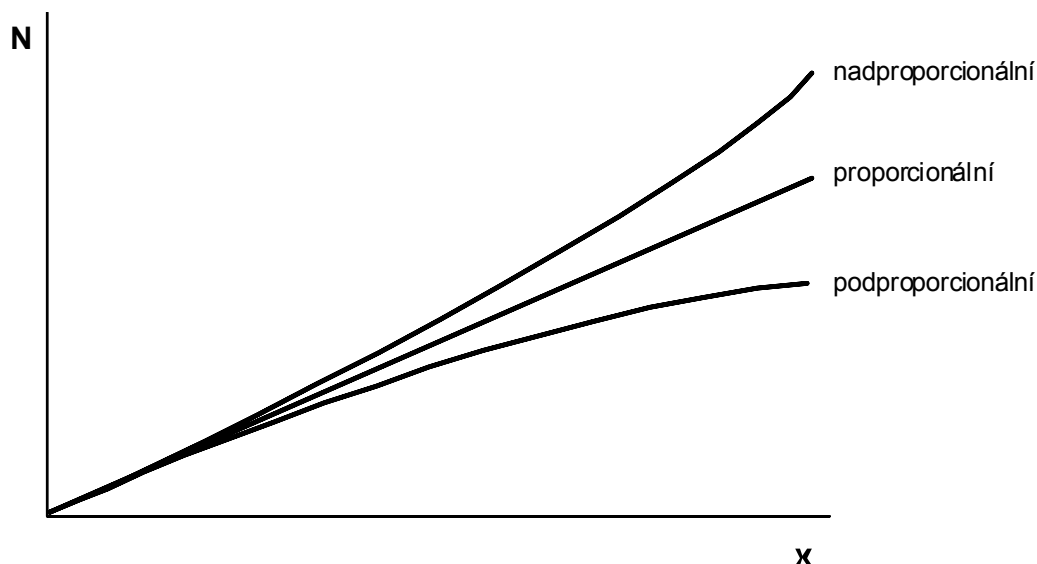
- 1) **proporcionální náklady**, jejichž výše se mění přímo úměrně s tempem růstu výroby, např. náklady na přímý spotřebovaný materiál, úkolová mzda dělníka atd.,
- 2) **nadproporcionální náklady**, zde rostou náklady rychleji než objem výroby, např. mzdy dělníků za práci přesčas,
- 3) **podproporcionální náklady**, zde náklady rostou pomaleji než objem výroby, např. když z důvodu většího odběru materiálu dostaneme od dodavatele množstevní slevu.<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 39-40

<sup>17</sup> KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*, s. 79

Vzájemný vztah proporcionálních, podproporcionálních a nadproporcionálních nákladů je patrný z obr. č. 3.



Zdroj: KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*, s. 80

Obr. 3: Celkové variabilní náklady

## 2.4.2 FIXNÍ NÁKLADY (FN)

Charakteristickým rysem těchto nákladů je jejich neměnnost při různé úrovni aktivity podniku z krátkodobého hlediska. Tedy i v případě, že podnik nevyrábí, musí vynakládat tyto FN. Výše FN je závislá na čase a výrobní kapacitě, kterou zabezpečují. Tyto náklady jsou určeny zpravidla na zajištění výrobního provozu. Jedná se např. o náklady na osvětlení, teplo, pronájem, mzdy administrativních pracovníků atd.<sup>18</sup>

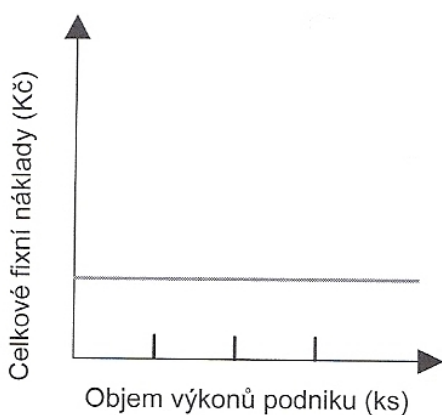
Rozlišujeme několik typů FN:

- 1) **utopené** – tyto náklady nelze vzít zpět a ovlivnit je. Vznikly již před zahájením výroby např. náklady na výstavbu nové haly,

<sup>18</sup> POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 40-41

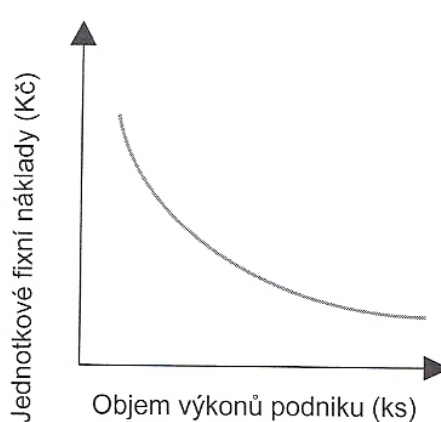
- 2) **běžné** – náklady, které vznikají během výrobního procesu. Je možné je sledovat a korigovat, např. osvětlení, teplo atd.,
- 3) **prázdné** – náklady, které byly vynaloženy nedopatřením, např. v důsledku špatného seřízení stroje, jsou tedy vynaloženy naprosto zbytečně.

Celkové fixní náklady jsou v krátkém období konstantní, jak je zřejmé z obr. č. 4. Ovšem jednotkové FN tedy ty náklady, které jsou přiřazeny na jednotku produkce, s růstem objemu výkonů klesají, jak je patrné na obr. č. 5.



Zdroj: POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. s. 40

Obr. 4: Celkové fixní náklady



Obr. 5: Jednotkové fixní náklady

Při klasifikaci nákladů v praxi je ovšem někdy složité určit, zda je jedná o čisté variabilní nebo fixní náklady. Markantní část nákladů v podniku může vykazovat určité prvky smíšeného charakteru. Tedy to znamená, že budou obsahovat jak složku variabilní, tak fixní a jsou nazývány smíšenými náklady.<sup>19</sup>

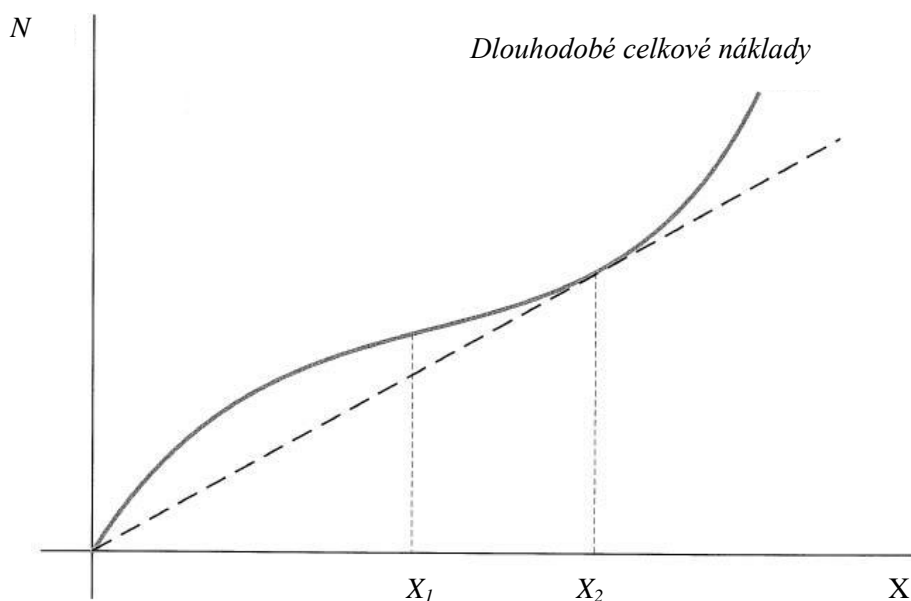
<sup>19</sup> POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 41



### 2.4.3 SMÍŠENÉ NÁKLADY

Jedná se o náklady, které obsahují prvky variabilních i fixních nákladů. Příkladem těchto tzv. smíšených nákladů je spotřeba energie i přesto, že je z převážné části brána jako fixní, protože energie slouží k vytápění haly, provozu výpočetní techniky atd. Určitá část této energie se podílí na provozu výrobní linky a bude mít tedy také charakter proporcionálních variabilních nákladů.<sup>20</sup>

Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu produkce může být vždy provedena pouze z hlediska krátkého období. V dlouhém období budou mít všechny náklady variabilní charakter. Náklady v dlouhém období jsou znázorněny na obr. č. 6. Křivka celkových nákladů v dlouhém období je tzv. obalovou křivkou všech křivek celkových nákladů v krátkém období.<sup>21</sup>



Zdroj: KRAFT, J., P. BEDNÁŘOVÁ a A. KOCOUREK. *Mikroekonomie II*, s. 62

Obr. 6: Celkové náklady v dlouhém období

<sup>20</sup> POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 41

<sup>21</sup> KRAFT, J., P. BEDNÁŘOVÁ a A. KOCOUREK. *Mikroekonomie II*, s. 61-62

#### 2.4.4 VYUŽITÍ INFORMACÍ O FIXNÍCH A VARIABILNÍCH NÁKLADECH V PRAXI

Informace získané při členění nákladů na variabilní a fixní mohou vedení podniku pomoci při rozhodování nejen v podmínkách, kdy už o určitých parametrech bylo rozhodnuto, ale jsou důležité i při rozhodování do budoucna. Dle tohoto členění můžeme např. tvořit variabilně sestavované podnikové plány, dynamické kalkulace, tzv. flexibilní rozpočty atd.<sup>22</sup>

Je velmi důležité odděleně vést fixní a variabilní náklady při podnikovém řízení. Toto členění má největší využití při řešení tzv. **rozhodovacích úloh na dané kapacitě**. Jedná se o to, jak změnit objem a sortiment výkonů, které ovlivňují výši nákladů, výnosů a zisku. Nejdůležitější je analýza a kvalifikace tzv. **bodu zvratu**.

#### 2.4.5 ANALÝZA BODU ZVRATU ZALOŽENÁ NA ROZDÍLNÉ NÁVRATNOSTI VARIABILNÍCH A FIXNÍCH NÁKLADEŮ

V bodě zvratu dochází k úhradě celkových fixních a variabilních nákladů spojených s výrobou a prodejem těchto výrobků, a podnik tedy realizuje nulový (manažersky měřený) zisk. Od tohoto bodu (objemu produkce) dochází ke tvorbě zisku. Pokud známe cenu výkonu ( $c_j$ ), a odečteme od ní jednotkové variabilní náklady ( $v_j$ ) získáme částku, která podniku po prodeji tohoto výkonu zůstane a zároveň přispívá k úhradě vynaložených fixních nákladů podniku tzv. **krycí příspěvek** ( $m_j$ ).

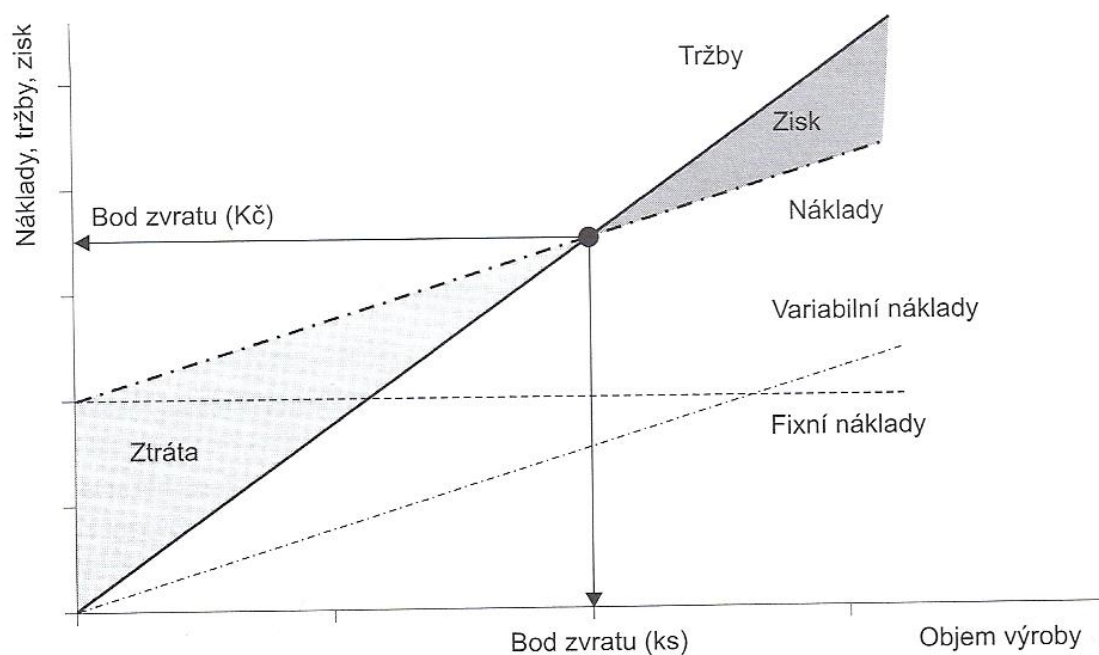
$$c_j - v_j = m_j \quad (1)$$

Krycí příspěvek je tedy primárně určen k úhradě fixních nákladů, a poté může tento krycí příspěvek sloužit k tvorbě zisku. Je tedy jasné, že VN jsou vždy v plné výši uhrazeny z tržeb a nezáleží na objemu prodané produkce, ovšem FN jsou v celkové výši uhrazeny až po dosažení určitého objemu produkce.

---

<sup>22</sup> KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*, s. 83

Ovšem je-li prodejní cena menší či rovna VN, pak s růstem objemu výroby dochází pouze k prohlubování nebo udržování ztráty, ale nikoliv k úhradě FN a tvorbě zisku. V tomto případě by neexistoval ani bod zvratu. Obr. č. 7 zachycuje vztahy mezi náklady a objemem produkce.<sup>23</sup>



Zdroj: SHOLLEOVÁ, H., *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*, s. 49

Obr. 7: Grafické znázornění bodu zvratu

Výpočet bodu zvratu:

$$x * (c_j - v_j) = FN \quad (2)$$

$$x = \frac{FN}{c_j - v_j} \quad (3)$$

<sup>23</sup> POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 43-45

Kde:  $x$  – představuje objem produkce, při kterém je dosaženo bodu zvratu,

$FN$  – celkové fixní náklady podniku,

$c_j$  – cena za jednotku výkonu,

$v_j$  – variabilní náklady na jednotku výkonu.

Je možné také vypočítat množství produkce v případě, kdy již předem požadujeme dosažení žádoucího zisku.

Výpočet objemu produkce při „dosažení žádoucího zisku“:

$$x = \frac{FN+Z}{c_j-v_j} \quad (4)$$

Kde:  $x$  – objem prodaných výkonů, zajišťující dosažení žádoucí úrovně zisku,

$Z$  – žádoucí výše zisku.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*, s. 85-86

### 3 KALKULACE

Jak uvádí Král a kol.(2012, s. 124) „v nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.“

#### 3.1 ÚKOLY KALKULACÍ

Kalkulace jsou nástrojem pro stanovení nákladů na daný výkon a tím slouží k určování ceny, za kterou má být tento daný výkon prodán. Jsou základním informačním podkladem pro řízení nákladů. Kalkulace také slouží ke kontrole a plánování operativního řízení a jsou významným podkladem při rozhodování o struktuře a sortimentu produkováných výkonů. Cenová politika a určování vnitropodnikových cen jsou také založeny na informacích získaných při kalkulacích.

To, jaké úkoly kalkulace plní, určuje jejich význam. Pro správnou funkci kalkulací je důležitá funkčnost dalších subsystémů manažerského účetnictví jako je rozpočetnictví a nákladové účetnictví.

Původní funkcí kalkulace bylo stanovení ceny výkonu na základě vyčíslení skutečných nákladů tohoto výkonu. Toto dodatečné vyčíslení nákladů se označuje jako **výsledná kalkulace**. Postupem času však vznikaly požadavky na určování nákladů předem, aby bylo možné plánovat výrobu efektivněji. A proto na základě stanovování norem a standardů spotřeby ekonomických zdrojů přibýlo k výsledným kalkulacím několik druhů **kalkulací předběžných**. Všechny kalkulace sestavované v podniku tvoří tzv. **kalkulační systém**.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*, s. 175 a 181-183

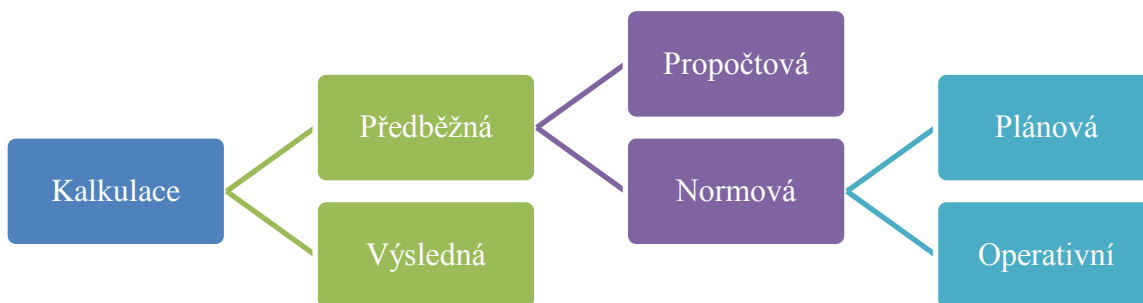
### 3.2 KALKULAČNÍ SYSTÉM

Jedná se o soubor kalkulací a vazbami mezi nimi v podniku. Zajišťuje metodickou jednotu a vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou. Kalkulační systém obsahuje různé druhy kalkulací.

Použití různých typů kalkulací závisí na:

- druhu podniku,
- velikosti podniku,
- nárocích na vypovídací schopnost kalkulací,
- potřebě jejich využití v různých časových horizontech.

Pokud chceme, aby kalkulační systém fungoval v různých podmínkách, můžeme kalkulační systém z časového hlediska nastavit, jako soubor kalkulací (viz obr. 8).



Zdroj: HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*, s. 183

Obr. 8: Schéma kalkulací dle časového hlediska

Předběžné kalkulace, do kterých patří propočtová a normová (plánová a operativní) kalkulace, se sestavují před zahájením výrobního procesu. Naopak kalkulace výsledná pak představuje kalkulaci následnou, tedy takovou, která se tvoří až po skončení výrobního procesu.<sup>26</sup>

<sup>26</sup> HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*, s. 182-183

### 3.2.1 KALKULACE PROPOČTOVÁ

Tato kalkulace je sestavována většinou v etapě výzkumu, vývoje a přípravy výroby nového produktu. Při tvorbě předběžné kalkulace se na základě předpokládaných vlastností a parametrů výkonu vyhodnocují budoucí náklady. Podkladem mohou být výsledné kalkulace, náčrtky, technické parametry, hmotnost, cena atd. u stejných či podobných již vyrobených produktů, nebo obecně platné normativy jako např. normativy spotřeby materiálu, spotřeba práce atd. V neposlední řadě může být podkladem také odborný odhad vyplývající ze zkušeností odhadce. Cílem tohoto procesu by mělo být splnění očekávání zákazníka a také zajištění požadovaného zisku pro podnik.

Využití této kalkulace v zakázkově orientovaném typu činnosti podniku spočívá v tom, že se stává podkladem pro zpracování cenové nabídky a jednání o ceně s konkrétním zákazníkem. Konečná propočtová kalkulace potom představuje výchozí úroveň nákladové náročnosti pro zaměstnance, kteří tuto zakázku připravují a realizují.

### 3.2.2 NORMOVÁ PLÁNOVÁ KALKULACE

Jak uvádí Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 226) „*plánová kalkulace se sestavuje na určité rozpočtové období a vyjadřuje úroveň nákladů výkonu, které by mělo být v průběhu daného období na tvorbu výkonů dosaženo.*“ Užívá se především v hromadné nebo sériové výrobě. V zakázkové výrobě se příliš nepoužívá a její funkce plní operativní kalkulace. Plánová kalkulace patří do normových, protože se sestavuje obvykle již v období, kdy jsou známy výkonové a spotřební normy.<sup>27</sup>

Plánovou kalkulaci lze vyjádřit ve dvou formách:

- 1) **plánová kalkulaci dílčího období** – zajišťuje konkrétní konstrukční a technologické podmínky, které jsou již v tomto období neměnné,

---

<sup>27</sup> FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*, s. 225-227

- 2) **plánová kalkulace celého sledovaného období** (nejčastěji roční) – vznikne jako vážený průměr dílčích plánových kalkulací, vahami je zde buď plánovaný objem výroby tedy jedná se o tzv. **(roční) plánovou kalkulaci sestavenou na plánovaný objem výroby**, nebo je vahami skutečný objem výkonů, potom se jedná o **(roční) plánovou kalkulaci sestavenou na skutečný objem výroby**.

### 3.2.3 NORMOVÁ OPERATIVNÍ KALKULACE

Jak uvádí Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 228) „*operativní kalkulace vyjadřuje předem stanovené náklady, které odpovídají konkrétním konstrukčním a technologickým podmínkám činnosti.*“ Oproti plánové kalkulaci přináší operativní kalkulace další zpřesnění nákladů podle konkrétních podmínek.

### 3.2.4 VÝSLEDNÁ KALKULACE

Vyjadřuje skutečné náklady vynaložené na jednotku výkonu. Sestavuje se až po skončení výroby a je proto kontrolním nástrojem pro všechny předběžné kalkulace. Tento typ kalkulace má vyšší využití pro zakázkové výroby a výroby s delším výrobním cyklem.<sup>28</sup>

Jak uvádí Král a kol. (2010, s. 204) „*nejistota při stanovení nákladového úkolu těchto zakázek i změny, k nimž dochází v průběhu jejich realizace, kladou zvýšené nároky na ověření jejich reálného průběhu; delší doba jejich provádění umožňuje zpravidla ještě v průběhu zakázky reagovat na skutečný průběh nákladů a činit opatření jak ke snížení nákladové náročnosti, tak i k jednání se zákazníkem o úpravě ceny. Za těchto okolností je tedy výsledná kalkulace „živým“ informačním nástrojem, který dává podklady k řízení výkonů, jejichž provádění ještě probíhá.*“

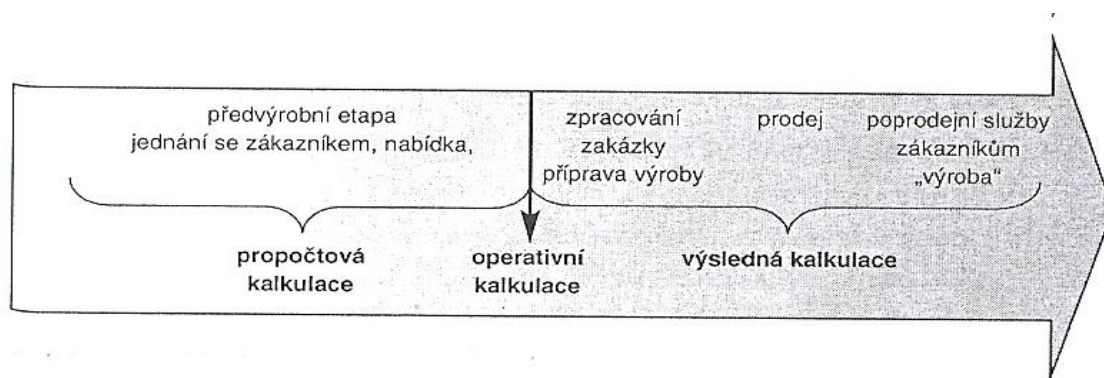
---

<sup>28</sup> FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*, s. 228



### 3.2.5 VAZBY JEDNOTLIVÝCH KALKULACÍ V RÁMCI KALKULAČNÍHO SYSTÉMU

Při zakázkově orientované činnosti jsou vazby mezi jednotlivými kalkulacemi patrné z obrázku č. 9.



Zdroj: FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*, s. 230

Obr. 9: Vazby kalkulačního systému pro zakázkově orientovaný typ činnosti

Prodejní cena výkonu je v zakázkově orientovaném typu činnosti stanovena na základě propočtové kalkulace. Rozdíl mezi prodejní cenou a propočtovou kalkulací představuje kalkulovaný zisk, který podnik očekává z dané zakázky. Rozdíl mezi prodejní cenou a výslednou kalkulací představuje skutečný zisk

Dosažení kalkulovaného zisku záleží na těchto faktorech:

- dodržení propočtové kalkulace útvarem zajišťujícím podmínky tvorby výkonu (rozdíl mezi propočtovou a operativní kalkulací),
- dodržení operativní kalkulace útvarem zajišťujícím podmínky tvorby výkonu (rozdíl mezi operativní a výslednou kalkulací).<sup>29</sup>

<sup>29</sup> FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*, s. 230-231

### 3.3 ZÁKLADNÍ TYPY NÁKLADOVÝCH KALKULACÍ

V uplynulých letech byla popsána řada kalkulačních metod i postupů a většina z nich byla také odzkoušena v podnikové praxi. Hlavním cílem těchto metod bylo zjištění co nejpřesnějších informací o výši a struktuře nákladů výkonu. Tyto metody se od sebe liší např. způsobem využití, rozsahem alokovaných nákladů, počtem vstupů a výstupů transformačního procesu atd. Obecně tyto metody může použít téměř jakákoliv organizace.

Podle úplnosti přičítání nákladů podniku členíme základní typy kalkulací mezi:

- a) **absorpční kalkulaci** - nebo také kalkulaci úplných nákladů, která v sobě zahrnuje veškeré náklady podniku,
- b) **neabsorpční kalkulaci** – nebo také kalkulaci neúplných nákladů, která kalkuluje pouze variabilní část nákladů a ostatní náklady (fixní náklady) na výkon nejsou rozpočteny.

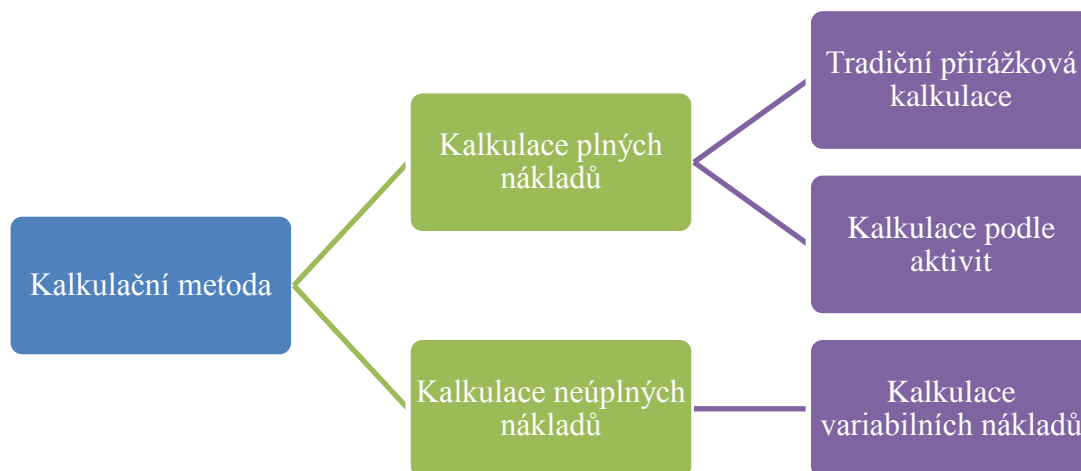
Podle způsobu alokace režijních nákladů k objektu členíme kalkulace na:

- a) **přirážkovou kalkulaci** – zde se jedná o objemové přiřazení režijních nákladů,
- b) **kalkulace podle aktivit** – zde jde o přiřazení nákladů dle skutečných příčinných vztahů,
- c) **kalkulace variabilních nákladů** – režijní resp. fixní náklady nebudou výkonu alokovány v plné výši – část ponechá nealokovanou, jedná se tedy o neabsorpční kalkulaci.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 59-61

Vztah těchto základních typů kalkulací je znázorněn na obrázku č. 10.



Zdroj: POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 61

Obr. 10: Základní typy nákladových kalkulací

### 3.3.1 KALKULACE PLNÝCH A VARIABILNÍCH NÁKLADŮ

Hlavní odlišností těchto kalkulací je to, že kalkulace plných nákladů nerozlišuje mezi variabilními a fixními náklady, ale kalkulace variabilních nákladů ano. Další odlišností je vztah kalkulace plných a variabilních nákladů k podnikovému zisku. Zatím co kalkulace plných nákladů spojuje zisk výhradně s fází prodeje a vyjadřuje ho jako lineární funkci objemu prodaných výkonů, kalkulace variabilních nákladů spojuje vznik zisku či ztráty s hodnoceným časovým obdobím. V tomto případě jsou fixní náklady spíše brány jako prostředky pro vytvoření podmínek pro hladký průběh podnikatelského procesu než jako prostředky na konkrétní výkon.<sup>31</sup>

Kalkulace vyjadřuje náklady a vykazuje je uživateli v tzv. kalkulačním vzorci. Kalkulační vzorec je sestaven z jednotlivých kalkulačních položek. Tyto položky jsou vyjádřené v peněžních částkách a vážou se k určitému výkonu.<sup>32</sup>

<sup>31</sup> KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*, s. 151, 157

<sup>32</sup> HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*, s. 177

### 3.3.1.1 KALKULACE PLNÝCH NÁKLADŮ

Forma kalkulačního vzorce se v průběhu let měnila podle požadavků jednotlivých odvětví podnikání. Každý podnik si mohl zvolit takový kalkulační vzorec, který mu vyhovoval.

To se ovšem změnilo po roce 1948, kdy vznikl tlak na jednotný postup při použití jednotného kalkulačního vzorce ve všech odvětvích hospodářství. Tento tlak vedl ke vzniku tzv. *typového kalkulačního vzorce*. Jeho základní podoba je používána dodnes v různých technologických podmínkách. Typový kalkulační vzorec je vyjádřen v tab. č. 3.

Tab. 3: Typový kalkulační vzorec

1. Jednicový (přímý)materiál
2. Jednicové (přímé)mzdy
3. Ostatní jednicové (přímé)náklady
4. Výrobní režie (nepřímé náklady)
- Vlastní náklady výroby
5. Správní režie (nepřímé náklady)
- Vlastní náklady výkonu
6. Odbytová režie (nepřímé náklady)
- Úplné vlastní náklady výkonu

Zdroj: HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*, s. 178

Typový kalkulační vzorec vyjadřuje základní strukturu kalkulačních položek nákladů podnikových výkonů. Do typového kalkulačního vzorce si podniky mohou dle svých potřeb doplňovat ještě další kalkulační položky ať už jednicové (např. jednicová energie) nebo režijní (např. nákup materiálu) tak, aby jeho struktura vyhovovala právě jejich požadavkům a byla pro ně co nejpřesnější. Tyto úpravy se používají jak pro předběžné, tak pro výsledné kalkulace.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*, s. 177-178

Kalkulace úplných vlastních nákladů má význam zejména pro:

- dlouhodobé analýzy,
- stanovení ceny pro zakázkou výrobu,
- stanovení změny stavu vnitropodnikových zásob,
- zjišťování návratnosti všech nákladů souvisejících s produkcí výrobku.<sup>34</sup>

Kalkulace úplných vlastních nákladů má několik **nedostatků**. První z nich je způsoben nejednoznačnými výsledky při řešení úloh na existující kapacitě, jejichž smyslem je např. rozhodnout o budoucím sortimentním složení nebo o dolním limitu cen prodávaných výkonů atd. Druhý nedostatek je proporcionalizace fixních nákladů a jejich „přeměna“ v náklady vztahované k výrobku. Zejména tzv. utopené fixní náklady jsou irelevantní, a jejich zahrnutí do kalkulační složky může vést k chybným závěrům.<sup>35</sup>

### **3.3.1.2 KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ**

Kalkulace variabilních nákladů je reakcí na nedostatky kalkulace plných nákladů a na problémy spojené s jejich využitím při rozhodování. Protože fixní náklady příčinně nesouvisí s kalkulační jednotkou, ale s časovým obdobím, je nutné je jednoznačně oddělit od nákladů variabilních.

Kalkulace variabilních nákladů přiřazuje výkonům pouze variabilní náklady, které byly vyvolány jednotkou konkrétního výkonu. Fixní náklady jsou brány jako nedělitelný celek, který byl vynaložen v daném časovém období. Fixní náklady je třeba uhradit z krycího příspěvku, což je rozdíl mezi prodejní cenou a variabilními náklady. Do kalkulace výkonů se nezahrnují.<sup>36</sup>

Hlavní předností kalkulace variabilních nákladů oproti kalkulaci plných nákladů spočívá v hospodárnosti řízení variabilních a fixních nákladů. Variabilní náklady se řídí na základě

---

<sup>34</sup> HRADECKÝ, M., LANČA J. a ŠIŠKA L.. *Manažerské účetnictví*, s. 177-178

<sup>35</sup> KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*, s. 152-154

<sup>36</sup> KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*, s. 156

stanovení nákladových úkolů, které se odvíjí od vztahu k jednotce výkonu. Zároveň by měly být eliminovány případné odchylky. Řízení fixní nákladů souvisí s optimálním využíváním vytvořených kapacit. Za pomoci řízení fixních nákladů se hledají a odstraňují úzká místa, která snižují celkovou kapacitu.<sup>37</sup>

Kalkulace variabilních nákladů má také jistá omezení. Základním omezením je správné vymezení fixních a variabilních nákladů. Hlavní důvodem je to, že vychází z pohledu na podnikatelskou činnost jako na nepřetržité řazení stejně dlouhých časových intervalů. Toto řazení není ovšem možné u řady úloh dlouhodobého charakteru, kde čas vystupuje jako odhadovaná proměnná veličina např. u kalkulace zpracované na dobu životnosti výrobku. Dalším úskalím může být to, že neměnný charakter fixních nákladů se prosazuje pouze v kratších časových intervalech. S růstem časového horizontu dochází tedy v zásadě k nárůstu proporce nákladů, které je třeba brát v úvahu jako variabilní.<sup>38</sup>

Tab. 4: Struktura nákladů v kalkulaci variabilních nákladů

Cena výrobku		
Přímé náklady	Režijní náklady	Zisk
	Hrubé rozpětí	

Přímé náklady	Variabilní režie	Fixní režie	Zisk
Variabilní náklady		Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku	

Zdroj: POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 90

<sup>37</sup> KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*, s. 159

<sup>38</sup> KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*, s. 161-162

### 3.3.2 KALKULACE PODLE AKTIVIT

Tato metoda se objevila na počátku osmdesátých let 20. stol., takže ji lze považovat za metodu relativně novou. Je využívána méně často. Jak uvádí Popesko (2009, s. 61) *„Metoda kalkulace podle aktivit (zkráceně ABC) se snaží aplikovat principy příčinné souvislosti do kalkulačního systému firmy tím způsobem, že mapuje a nákladově oceňuje procesy a aktivity, které organizace provádí a popisuje jejich vztah k podnikovým výkonům.“*<sup>39</sup>

## 3.4 SPECIÁLNÍ TYPY NÁKLADOVÝCH KALKULACÍ

Tyto nákladové kalkulace se od těch základních liší v principech alokace režijních nákladů nebo ve způsobu využití. Nelze je použít pro jakoukoli organizaci. Jsou určeny pro specifické typy výkonů.<sup>40</sup>

### 3.4.1 KALKULACE DĚLENÍM PROSTÁ

Je to nejjednodušší technika kalkulace. Jedná se o přiřazování nákladů výkonům na základě vztahu společných nákladů k množství kalkulačních jednic. Přímé náklady jsou jasně přiřazené k jednotlivým kalkulačním jednicím, ale správnost přiřazení nepřímých nákladů se při této technice odvíjí od toho, jak jsou tyto kalkulační jednice stejně nákladově náročné. Tato kalkulace se uplatňuje v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou jako např. ve výrobě elektrické energie nebo ve službách.<sup>41</sup>

### 3.4.2 KALKULACE DĚLENÍM S POMĚROVÝMI (EKVIVALENTNÍMI) ČÍSLY

Je považována za zvláštní případ kalkulace dělením. Jde o určitý mezistupeň mezi kalkulací prostou a přírážkovou. Je třeba si zvolit jeden typ výrobku jako reprezentanta.

---

<sup>39</sup> POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 61

<sup>40</sup> POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 62

<sup>41</sup> HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*, s. 189

Tento typ kalkulace se používá opět u homogenní výroby jednoho výrobku, ale ten se liší v jednom parametru např. velikostí nebo dobou trvání technologického procesu atd.<sup>42</sup>

### 3.4.3 PŘÍRÁŽKOVÁ KALKULACE

Jedná se o nejčastěji používanou kalkulaci s širokým využitím. Používá se zejména v podnicích, které se zabývají různorodou výrobou. Jde o proporcionální přičítání režijních nákladů výkonu dle stanovené rozvrhové základny.<sup>43</sup>

U **procenta přírážky režijních nákladů (PP)** je základna stanovena v peněžní formě a režijní přírážka je vypočítána v procentech. Jak uvádí Popesko (2009, s. 70) „*režijní přírážka nám udává, kolik procent objemu rozvrhové základny tvoří režijní náklady podniku, resp. výkonu.*“ Tento vztah je vyjádřen ve vzorci č. 5.

$$PP = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna v Kč}} \times 100 \quad [\%] \quad (5)$$

**Režijní sazba (RS)** vychází z naturální rozvrhové základny a sazba je zde vyjádřena v peněžních jednotkách. Jak uvádí Popesko (2009, s. 70) „*u naturálních základen se zjišťuje tato sazba režijních nákladů v peněžních jednotkách (Kč) na jednu naturální jednotku základny (např. na hodinu práce nebo kilogram pořízeného materiálu).*“ Tento vztah je zachycen ve vzorci č. 6.

$$RS = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna v naturálních jednotkách}} \quad (6)$$

---

<sup>42</sup> HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*, s. 190

<sup>43</sup> POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 69-79



Existují dvě základní varianty přírážkové kalkulace:

- a) **sumační přírážková kalkulace** – zde je používána jednotná rozvrhová základna pro všechny režijní náklady, tato varianta je jednoduchá ale nepřesná,
- b) **diferencovaná přírážková kalkulace** – jde o rozdělení režijních nákladů do několika skupin (např. zásobovací režii, výrobní režii, odbytovou režii nebo správní režii) a každé skupině je přiřazena různá rozvrhová základna, tato varianta je složitější ale přesnější než sumační přírážková kalkulace.

Nedostatky přírážkové kalkulace

V době, kdy tato kalkulace vznikla, tedy počátkem 20. století, vycházeli manažeři podniků z předpokladu, že čím pracnější je daný výkon, tím vyšší bude i podíl tohoto výkonu na režijních nákladech. Vzhledem k tomu, že v této době tvořily přímé náklady 90% a jejich převážnou část představovaly přímé mzdy a režijní náklady činily pouhých 10%, byla tato metoda relativně přesná. Ovšem v dnešní době, kdy podíl režijních nákladů tvoří skoro 50% celkových nákladů, může jakákoli odchylka v kalkulaci způsobit daleko větší nepřesnosti v celkových nákladech na daný výkon. Protože se u přírážkové kalkulace jedná o proporcionální přiřazování režijních nákladů, může docházet k nadhodnocování nákladů výkonů, které jsou nenáročné na režijní náklady, a naopak může také docházet k podhodnocování nákladů výkonů, které jsou na režijní náklady náročnější.

## 4 SPOLEČNOST PD MONT S. R. O.

Následující podkapitoly obsahují charakteristiku společnosti PD Mont s. r. o. a specifické informace o problematice rodinného podnikání. Dále je popsána činnost této společnosti, porovnání zakázkové a sériové výroby a SWOT analýza. Závěr této kapitoly je věnován analýze současného sledování nákladů společnosti PD Mont s. r. o.

### 4.1 HISTORIE SPOLEČNOSTI PD MONT S. R. O.

Společnost PD Mont, s. r. o. vznikla v roce 2012 zápisem do obchodního rejstříku. V roce 2012 se nejednalo o vznik firmy jako takové, ale pouze o změnu názvu již existující společnosti Dubický s.r.o., která vznikla již v roce 2000.

Zakladatelem této společnosti je pan Petr Dubický, který začal podnikat na živnostenské oprávnění v roce 1997. Z počátku se jednalo pouze o drobné zámečnické práce, které prováděl sám na pozemku u svého domu. Později se rozhodl vybudovat dílnu a založit společnost. Tak vznikla v roce 2000 společnost Dubický s.r.o., která měla sídlo v Dlouhé Lhotě a zaměstnávala 6 lidí. V roce 2004 se pan Dubický rozhodl, že k zámečnické činnosti přidá ještě skladování a logistiku, a proto koupil velký areál bývalého JZD v obci Sukorady. Tam se s celou společností přestěhoval a postupně celý areál zrekonstruoval. Zde vznikl prostor pro velké zakázky. A tak byla v roce 2006 postavena loď o délce 18m, která dodnes brázdí Středozemní moře u pobřeží Chorvatska (obr. č. 11).



Zdroj: vlastní zpracování

*Obr. 11: Loď vyrobená spol. Dubický s.r.o.*

V roce 2008, když se naskytla možnost celý areál včetně kanceláří pronajímat, koupil pan Dubický halu v obci Bechov a přesunul tam svou firmu a celý areál v Sukoradech dodnes pronajímá.

Nynějším sídlem společnosti PD Mont s.r.o. je tedy obec Bechov cca 15 km od Mladé Boleslavi. Společnost zde má kanceláře a výrobní halu (viz obr. 12). Celý objekt prošel v nedávné době rekonstrukcí. Jedná se o rodinný podnik s celkem 12 zaměstnanci včetně vedení a sekretariátu. Obrat v roce 2012 činil 15 mil. Kč.



Zdroj: vlastní zpracování

*Obr. 12: Areál společnosti PD Mont s. r. o.*

## **4.2 SPECIFICKÁ PROBLEMATIKA RODINNÉHO PODNIKU**

Jak již název napovídá, vrství se na sebe v rodinném podniku dva systémy: rodina a podnik. Každý z těchto systémů má svoje vlastní cíle, priority a očekávání. Podnikový svět je charakteristický racionalitou a důrazem na výsledky, zatím co rodinný svět je charakterizován silnou citovou stránkou. Z této stručné charakteristiky obou systémů vyplývá, že rodinné podnikání naráží na několik základních úskalí (problémů), kterým musí čelit.<sup>44</sup>

---

<sup>44</sup> KORÁB, V., A. HANZELKOVÁ a M. MIHALISKO. *Rodinné podnikání*, s. 53-63

Jedná se z pravidla o tyto problémy:

- a) **styl vedení** – pokud není zakladatel schopen předat svou počáteční vizi, jestliže ostatní členové rodiny neoceňují oběti přinesené zakladatelem, nebo nejsou sami schopni přinášet své vlastní oběti, začíná docházet k problémům;
- b) **podniková kultura** – je důležité dosáhnout toho, aby se ostatní členové rodiny cítili zainteresovaní na podniku. Zakladatel tedy musí sdělovat své hodnoty a záměry ostatním členům. Největším problémem v podnikové kultuře je udržování veškeré moci i rozhodovacích pravomocí zakladatelem a neovladatelná touha po dlouhodobé existenci a prosperitě;
- c) **procesy strategického řízení** – je velmi těžké oddělit emocionální hledisko rodiny od racionálních potřeb plánování podniku;
- d) **osobní hodnoty** – vzhledem k tomu, že osobní hodnoty vstupují do organizace podniku, je důležité, aby zakladatel sděloval své osobní morální hodnoty jak členům rodiny, tak ostatním zainteresovaným skupinám.

Silné stránky rodinného podniku:

- **angažovanost** – je to dáno tím, že každý z členů rodiny dělá tzv. „na svém“ a proto se snaží, aby vše správně fungovalo, jsou všichni ochotni podrobit se nárokům, které jsou na ně kladeny, včetně osobních obětí;
- **znalost „know how“** a speciálních technologií používaných v podniku;
- **flexibilita ohledně práce, času a peněz** – rodinný podnik je schopen rychle reagovat na změny situace na trhu, členové rodiny jsou ochotni vzdát se domácí finanční potřeby ve prospěch podnikových investic, rodinný podnik není omezen nejružnějšími hierarchickými a byrokratickými strukturami;
- **dlouhodobý záměr** – rodinné podniky mají dlouhodobé vize, snaží se tím o navrácení svých investic, jsou proto důvěryhodnější pro akcionáře, zaměstnance a klienty;
- **stabilní kultura** – vedoucí pracovníci zastávají své funkce obvykle dlouhou dobu a to vede ke stabilitě;
- **rychlost při přijímání rozhodnutí** – rozhodovací pravomoci mají max. dvě klíčové postavy a to je výhodou oproti jiným podnikům, kde rozhodnutí musí procházet předepsanými procesy a tím se jeho přijetí prodlužuje;

- **hrdost a důvěryhodnost** – angažovanost rodinných příslušníků působí důvěryhodně a zakladatelé jsou hrdi na to, co vybudovali a nechtějí svou firmu jakkoliv poškodit;
- **orientace na kvalitu;**
- **efektivita a produktivita;**
- **společensky odpovědné chování.**

#### Slabé stránky rodinného podniku.<sup>45</sup>

- **emocionální tlaky** – může docházet k silným vnitřním bojům např. mezi otcem a synem (spor generací, neochota přijímat nové postupy ze strany otce, nepřijímání dobrých rad od zkušenějšího atd.), rivalita mezi sourozenci (kdo je schopnější, kdo převezme podnik, konflikty vyplývající z věkového rozdílu atd.), nepotismus (preferování rodinných příslušníků před ostatními zaměstnanci a tím dochází nejen k ekonomickým a finančním problémům ale také k demotivaci);
- **podnikové tlaky** – tyto tlaky se objevují v podnikovém plánování (jsou vytvářeny tlaky na tvorbu strategického plánování, to ovšem rodinné podniky považují za ztrátu flexibility);
- **veřejné mínění** – největším problémem je nezájem veřejného mínění vůči činnosti rodinného podnikání a tato přezíravost způsobuje, že neexistují veřejné nátlakové skupiny, které by se snažili o legislativní nebo daňovou změnu, která by mohla zlepšit pozici pro rodinné podniky na trhu;
- **daňová politika státu** – daňová politika v případě rodinných podniků je nevýhodná a vážně komplikuje hlavně situaci spojenou s převodem vlastnictví na následující generace, aby mohli uhradit daňovou zátěž uvalenou na převod vlastnictví, musí mnohdy prodat část podniku, mají-li dostát svým závazkům.

---

<sup>45</sup> KORÁB, V., A. HANZELKOVÁ a M. MIHALISKO. *Rodinné podnikání*, s. 64-95

### 4.3 ČINNOST SPOLEČNOSTI PD MONT S. R. O.

Oborem činnosti je zámečnictví, kovovýroba a strojní výroba. V současné době se firma zaměřuje především na tyto 4 oblasti:

- zámečnické práce dům a zahrada (posuvné brány, mříže, ploty, přístřešky, atd.),
- kovovýroba a služby pro firmy (radlice, kotce pro psy, vozíky, palety, atd.),
- speciální výroba (dopravníky, autobusové zastávky, jednoúčelové stroje, lodě atd.),
- skladové a výrobní prostory (firma vlastní skladové a výrobní prostory v areálu v Sukoradech o celkové rozloze 6 000 m<sup>2</sup>, z čehož 3000 m<sup>2</sup> tvoří uzavřené prostory hal a zbylé 3000 m<sup>2</sup> tvoří venkovní plochy vhodné např. pro odstavení kamionů atd.).

Ukázka výrobků je na obr. 13 a 14.



Zdroj: vlastní zpracování

*Obr. 13: Koňské stáje*



Zdroj: vlastní zpracování

*Obr. 14: Autobusová zastávka*

Firma PD Mont s. r. o. působí po celé České republice i v blízkém zahraničí a její hlavní činností je zakázková výroba (kusová výroba).

## 4.4 ZAKÁZKOVÁ A SÉRIOVÁ VÝROBA

Výroba je přeměna vstupů na výstupy, přičemž vstupem jsou tzv. výrobní faktory (práce, půda, kapitál). Tyto výrobní faktory jsou za použití určité technologie a práce přeměněny na výstupy. Výstupem je potom statek nebo služba.<sup>46</sup>

### 4.4.1 ZAKÁZKOVÁ (KUSOVÁ) VÝROBA

Zakázková výroba bývá iniciována zadáním zakázky od zákazníka. Výrobek není určen pro anonymní trh s neznámým počtem zákazníků. Je charakteristická malým objemem vyráběné produkce a velkým počtem druhů výrobků. Zakázková výroba je typická pro výrobu nábytku, oděvů, stavebnictví, zámečnictví, atd.<sup>47</sup>

**Výhody:** možnost splnit individuální přání zákazníka, originalita (jedinečnost), flexibilita, nejsou potřeba vysoké náklady na technologii a automatizaci, možnost nabídky širokého sortimentu.

**Nevýhody:** vysoká cena produktů, vysoké nároky na kvalifikaci pracovníků, nemožnost nákupu materiálu na sklad, delší dodací lhůta (nemožnost výroby na sklad).

### 4.4.2 SÉRIOVÁ VÝROBA

Jedná se o série menšího počtu stejných výrobků. Výroba těchto sérií se nepravidelně opakuje. Četnost opakování je dána poptávkou. Při sériové výrobě jsou zpravidla používány montážní linky a jsou významným způsobem zapojeny moderní technologie, automaty a roboty. Sériová výroba je typická pro automobilovou výrobu.

**Výhody:** nízká cena, krátké dodací lhůty, vysoká efektivita práce, minimum odpadu, nízké nároky na kvalifikaci pracovníků.

**Nevýhody:** vysoké pořizovací náklady, vyšší energetická spotřeba, žádná originalita, úzký sortiment, pokud se objeví v sérii chyba, jsou ohroženy velké počty výrobků.

---

<sup>46</sup> KRAFT, J., P. BEDNÁŘOVÁ a A. KOCOUREK. *Mikroekonomie II*, s. 43

<sup>47</sup> HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*, s. 34

## **4.5 SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI PD MONT S. R. O.**

### **Silné stránky:**

- kvalita produktů,
- široká nabídka produktů,
- dlouholetá zkušenost v oboru zámečnictví,
- tradice,
- stálí odběratelé,
- flexibilita výroby.

### **Slabé stránky:**

- slabé marketingové aktivity, malá propagace,
- nesamostatnost personálu,
- neloajálnost zaměstnanců vůči firmě,
- organizace nákupu materiálu.

### **Příležitosti:**

- zajištění dlouhodobé věrnosti zákazníků,
- rozšíření výroby,
- zajištění stálých pronajímatelů skladových prostor společnosti.

### **Hrozby:**

- velká konkurence v oboru tlačí ceny na nižší úroveň,
- postoje zaměstnanců k práci,
- vysoké režijní náklady,
- politika zdanění,
- všeobecné tlaky na snižování nákladů.



## **4.6 ANALÝZA SOUČASNÉHO SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI PD MONT S. R. O.**

V této podkapitole diplomové práce je uvedeno současné sledování nákladů ve společnosti PD Mont s. r. o., které je zaměřeno pouze na sledování celkových nákladů a členění náklady podle druhů. Náklady nejsou přiřazovány ke konkrétním zakázkám.

### **4.6.1 VÝVOJ NÁKLADŮ OD ROKU 2009 – 2012**

V této části práce je uveden přehled celkových nákladů, výnosů a výsledků hospodaření za poslední čtyři roky a je provedeno vyhodnocení výsledků hospodaření v jednotlivých letech.

*Tab. 5: Vývoj nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v letech 2009-2012*

v tis. Kč	2009	2010	2011	2012
Náklady	1227	1395	2420	19531
Výnosy	1199	1704	2643	20402
Výsledek hospodaření	-28	309	223	871

Zdroj: Výkaz zisku a ztráty 2009 – 2012, Rozvaha 2009 – 2012

Z tab. č. 5 vyplývá, že v roce 2009 zasáhla společnost PD Mont s. r. o., stejně jaké většinu firem, hospodářská krize. Důvodem záporného výsledku hospodaření bylo nejenom snížení počtu zakázek, ale také vynaložení mimořádných nákladů na opravy strojního zařízení nezbytného k výrobě. V roce 2010 bylo dosaženo již kladného hospodářského výsledku díky nárůstu zakázek. V roce 2011 společnost investovala do obnovy vozového parku, a proto došlo ke snížení výsledku hospodaření. Rok 2012 byl pro společnost velice úspěšný. Podařilo se jí získat několik větších zakázek, které přinesly vyšší výnosy. Zároveň došlo k ukončení dvou leasingových smluv, které vedly ke snížení fixních nákladů společnosti.

#### 4.6.2 ANALÝZA DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Podnik používá druhové členění nákladů při sestavování výkazu zisku a ztráty. Jedná se o široké zaměření řízení nákladů. Ve společnosti PD Mont s. r. o. se vyskytují následující nákladové druhy:

- a) **spotřeba materiálu** – zahrnuje veškerý přímý materiál (např. plechy, barvy, ředidla, jākly, pásovinu, plastové součástky, šrouby, hřebíky, matky, trubky, tmely, nerezový materiál atd.), drobný hmotný majetek (např. nářadí, nástroje, měřidla) a dále režijní materiál, který zahrnuje pohonné hmoty, oleje, hygienické a čisticí prostředky, rukavice, náhradní díly na stroje, kotouče atd.);
- b) **spotřeba energie** – zahrnuje spotřebu vody, plynu a elektrické energie;
- c) **spotřeba a použití externích prací a služeb** – pronájem lešení, opravy a údržba zařízení, propagační náklady, poštovné, poplatky za internet a telefony, náklady na vzdělávání zaměstnanců (svářečí kurzy, řidičské oprávnění na jeřáb atd.), pronájem tiskárny, odvoz odpadu, údržba softwaru, vedení účetnictví atd.;
- d) **mzdy a ostatní osobní náklady** – mzdové náklady, podíly jednatelů, zákonné a ostatní sociální pojištění;
- e) **daně a poplatky** – daň z nemovitosti, dálniční známky, bankovní poplatky atd.;
- f) **odpisy dlouhodobého majetku** – odpis budov v Sukoradech, které firma pronajímá;
- g) **ostatní provozní náklady** – pojištění budov, pojištění odpovědnosti z držby nemovitosti, povinné ručení, leasingy, tvorba zákonných rezerv a ostatních rezerv;
- h) **finanční náklady** – bankovní úroky.

Jak je patrné z tab. č. 6 nejvyšší zastoupení v nákladech firmy, téměř 50 %, má spotřeba materiálu. Tento vysoký podíl je typický pro výrobní podniky. Druhý velký podíl tvoří spotřeba služeb, téměř 40 %. To je dáno tím, že společnost je zatížena několika leasingy, které tvoří dohromady skoro 100 tis. Kč měsíčně, společnost využívá také mnoho služeb při montáži, jako je pronájem lešení atd. Třetí velký podíl tvoří mzdy a ostatní osobní náklady téměř 8 %. To je dáno nízkou produktivitou práce, nízkým stupněm automatizace a někdy také špatnou organizací práce.

*Tab. 6: Druhové členění nákladů ve společnosti PD Mont s. r. o. v roce 2012*

Náklady	v tis. Kč	% podíl
Spotřeba materiálu	8902	45,58%
Spotřeba energie	527	2,70%
Spotřebované služby, cestovní, reprezentace	7530	38,55%
Mzdy a ostatní osobní náklady	1423	7,29%
Daně a poplatky (silniční, nemovitosti)	66	0,34%
Odpisy dlouhodobého majetku	887	4,54%
Ostatní provozní náklady, pokuty	3	0,01%
<b>Provozní náklady</b>	<b>19338</b>	<b>99,01%</b>
<b>Úroky + ostatní finanční náklady</b>	<b>193</b>	<b>0,99%</b>
<b>Mimořádné náklady</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Náklady celkem</b>	<b>19531</b>	<b>100,00%</b>

Zdroj: Interní účetní evidence společnosti PD Mont s. r. o.

## **5 NÁVRH NOVÉHO SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ A ZAKÁZEK VE SPOLEČNOSTI PD MONT S. R. O.**

Úvod této kapitoly je věnován novému způsobu sledování nákladů, pro potřeby řízení zakázek, za pomoci několika podrobných evidencí, které člení náklady na variabilní a fixní. Součástí této kapitoly jsou návrhy na možnosti snížení fixních nákladů. V závěru této části práce jsou uvedeny příklady dvou konkrétních zakázek (od poptávky, před předběžnou kalkulací a nabídku, až po konečnou kalkulaci a vyčíslení zisku) již s využitím tohoto nového způsobu vedení nákladů. A v podkapitole 7.4 jsou tyto zakázky navzájem porovnány.

### **5.1 ANALÝZA FIXNÍCH A VARIABILNÍCH NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI PD MONT S. R. O.**

Jak již bylo uvedeno v teoretické části, variabilní náklady jsou přímo vázány ke konkrétnímu výkonu (produktu). Jedná se o všechny jednicové náklady a část režijních nákladů, které je podnik schopen jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu produktu. Fixní náklady se vážou k určitému časovému období a nejsou závislé na množství vyrobené produkce. Jedná se tedy o ty režijní náklady, které podnik není schopen jednoduše přiřadit k určitému výrobku.

Ve společnosti PD Mont s. r. o. bylo vyzkoušeno několik variant zaznamenávání spotřeby nákladů na jednotlivých zakázkách. Největším problémem byly vždy režijní náklady, které nebylo možné přiřadit přímo k určitým zakázkám.

Nový návrh na sledování a přiřazování nákladů, za pomoci čtyř podrobných evidencí, přináší možnost jak tento problém vyřešit. Tyto evidence jsou popsány v bodech 1 – 4.

### Čtyři základní evidence firemních nákladů.

- 1) **Evidence denní docházky** – zde jsou evidovány odpracované hodiny jednotlivých zaměstnanců (viz tab. č. 7).

Tab. 7: Evidence denní docházky

Datum	jméno	Zakázka	hodiny
14.01.13	Novák	Bechov – rež.	2
14.01.13	Pařízek	Bechov – rež.	4
15.01.13	Sejpal	001-2013	6
15.01.13	Kynel	007-2013	4
15.01.13	Novák	006-2013	4

Zdroj: vlastní zpracování

Tyto hodiny jsou pak přiřazovány k jednotlivým zakázkám a zapisovány do listu docházky (viz příloha A a E). Jsou vynásobeny jednotlivými hodinovými sazbami a pro firmu představují variabilní náklad práce.

- 2) **Evidence pokladních dokladů** – kde jsou popsány jednotlivé doklady (viz ukázka v tab. č. 8).

Tab. 8: Evidence pokladních dokladů

doklad číslo	číslo zakázky	popis	datum	částka v Kč bez DPH	z toho DPH v Kč	částka v Kč s DPH	druh režie
5	322	lanko, konzolka, napínák	14.1.	2829	594	3424	
6	režie	mýtné DAF	8.1.	1653	347	2000	auta
7	režie	hygienické potřeby	15.1.	1500	315	1815	ost.
8	režie	pohonné hmoty Yeti	29.1.	826,5	173	1000	auta
9	250	plechy, jākly	29.1.	2315	486	2802	

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud je v tabulce uvedeno číslo zakázky, je tento náklad přiřazen přímo do evidence ke konkrétní zakázce do složky materiál a je tedy variabilním nákladem (viz příloha B a F).

Pokud se jedná o režii, je určen její druh a je evidována v tabulce fixních nákladů (viz tabulka č. 9). Do zakázky je přiřazena až po skončení měsíce v podobě podílu a tento podíl je poté zapsán do docházkového listu a vynásoben jednotlivými odpracovanými hodinami v měsíci, jak je to patrné v příloze A a E.

- 3) **Evidence faktur** – zde jsou evidovány všechny faktury, které firma obdrží (viz ukázka v tab. č. 9).

Tab. 9: Evidence faktur

Číslo faktury	Datum	Firma	Popis	zakázka	druh režie	částka v Kč bez DPH
13010	10.01.13	Compag	odvoz	režie	odv. odp.	7000
13011	12.01.13	KLZ	kotouče, rukavice	režie	ostatní	408
13012	15.01.13	Vod. Kan.	voda	režie	voda	1835
13025	15.01.13	Vodafone	vyúčtování prosinec	režie	telefony	8591
13027	20.01.13	Robur	oprava nůžek	režie	ostatní	15200
13029	22.01.13	Promus	ohýbání plechů	010-2013		2530
13036	01.02.13	Grent	šrouby a matky	014-2013		451
13045	03.02.13	Jenč	oprava svářečky	režie	ostatní	1520
13049	12.02.13	Barvy Bol.	barvy	režie	ostatní	1452
13051	15.02.13	Solar	plechy	002-2013		579
13052	18.02.13	KLZ	pásovina	003-2013		413

Zdroj: vlastní zpracování

Pro rozepisování nákladů z této evidence platí stejná pravidla jako u nákladů, které vyplývají z evidence pokladních dokladů. Tedy materiál, který se vztahuje přímo k určité zakázce, je v podobě variabilního nákladu zapsán do materiálového listu (viz příloha B a F). Náklady, které nelze přímo přiřadit zakázce, jsou zařazeny do evidence fixních nákladů a jsou k jednotlivým zakázkám přiřazovány až na konci měsíce ve formě podílu (viz příloha A a E).

Z evidence pokladních dokladů a faktur vychází další evidence, a to evidence fixních nákladů.

- 4) **Evidence fixních nákladů** – zde jsou shromažďovány fixní náklady jak z pokladních dokladů, tak z faktur a každý měsíc jsou počítány jejich podíly na jednu odpracovanou hodinu. Ukázka je uvedena v tab. č. 10.

Tab. 10: Evidence fixních nákladů

Počet odpracovaných h.	1426		1484,3		1326,75	
	leden		únor		březen	
Druh nákladu	celkem v Kč	na 1h v Kč	celkem v Kč	na 1h v Kč	celkem v Kč	na 1h v Kč
plyn	12039,7	8,44299	25569,8	17,2268	1200	0,90447
elektřina	19495	13,6711	19495	13,1341	19495	14,6938
voda	0	0	0	0	1835	1,38308
odvoz odpadu	1167	0,81837	1167	0,78623	1167	0,87959
telefony	8528	5,98036	5726	3,85771	4120	3,10533
internet	1090	0,76438	1090	0,73435	650	0,48992
leasing	96434	67,6255	96434	64,9693	72934	54,9719
úvěr na budovu	45000	31,5568	45000	30,3173	45000	33,9175
auta (opravy,PHM,PR)	25054	17,5694	67470	45,4558	18200	13,7177
tiskárna	1296	0,90884	1296	0,87314	1296	0,97682
ostatní mat. a služ.	5777	4,05119	6504	4,38186	4232	3,18975
daň z nemovitosti	1750	1,22721	1750	1,17901	1750	1,31901
plat administrat.	60000	42,0757	60000	40,4231	60000	45,2233
režie Bechov	18542,5	13,0032	11752,5	7,91787	5425	4,08894
pojistné	1458	1,02244	1458	0,98228	542	0,40852
účetní	12000	8,41515	16500	11,1164	19000	14,3207
<b>Celkem</b>	287057	<b>217,133</b>	360954	<b>243,355</b>	305824	<b>193,59</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Zjištěný podíl FN na 1 hodinu práce je potom zapsán do formuláře (viz příloha A a E). Z této evidence vyplývá, že firma má velmi vysoké měsíční režijní náklady v lednu a únoru. V kapitole 6.4 jsou proto navržena opatření pro snížení fixních nákladů a toto snížení je patrné z březnového vyčíslení podílu na fixních nákladech.

## 5.2 OPTIMALIZACE FIXNÍCH NÁKLADŮ V PD MONT S. R. O.

Existuje několik možností, jak by se mohly fixní náklady ve společnosti PD Mont s. r. o. snížit např.:

- 1) sjednání nového výhodnějšího pojištění budov a pojištění odpovědnosti z držby nemovitosti;
- 2) sjednání nové smlouvy s telefonním operátorem;
- 3) sjednání nového povinného ručení pro služební vozy;
- 4) výběr nového levnějšího dodavatele internetových služeb.

Ad 1) Původní cena, u pojišťovny Allianz, za tyto dvě pojistky činila 17 500 Kč. Po převedení pojistky ke společnosti Kooperativa byla cena snížena na celkovou částku 6 500 Kč za obě pojistky. Úspora za rok činí 11 000 Kč (což je 917 Kč měsíčně).

Ad 2) Původní cena faktury za služby operátora pro celý firemní účet činila měsíčně okolo 7 tis. Kč. Po sjednání nové smlouvy činí účet cca 4 tis. Kč měsíčně. Jedná se tedy o úsporu cca 2 tis. Kč měsíčně.

Ad 3) Původní ceny povinného ručení u vozů ve vlastnictví společnosti PD Mont s. r. o. byly 9 520 Kč pro vůz Seat a 7 450 Kč pro vůz Ford. Nové povinné ručení u vozu Seat bylo stanoveno na 4 430 Kč a u vozu Ford na 4 209 Kč. Celková úspora za rok 8 331 Kč (což je cca 625 Kč za měsíc).

Ad 4) Původní cena internetových služeb 1 090 Kč/měsíčně. Nyní platí společnost PD Mont s. r. o. 650 Kč. Jedná se tedy o další úsporu 440 Kč za měsíc.

V březnu došlo k dalšímu snížení fixních nákladů z důvodu ukončení leasingu na vůz Daf. Měsíční úspora byla 23,5 tis. Kč. K další úspoře cca 10 tis. došlo díky ukončení stavebních prací v areálu společnosti, které byly prováděny zaměstnanci. Celková úspora všech těchto optimalizací činila cca 37,5 tis. Kč a vedla v březnu ke snížení podílu fixních nákladů na jednu odpracovanou hodinu o cca 28 Kč (viz tab. č. 10).



### **5.3 VEDENÍ ZAKÁZEK VE SPOLEČNOSTI PD MONT S. R. O. DLE NOVÝCH EVIDENCÍ NÁKLADŮ**

Nejprve je popsán průběh zakázky obecně a je stručně představen firemní systémem Dropbox, který slouží k evidenci zakázek. Poté následuje návrh zpracování konkrétních zakázek. V první zakázce se jedná o výrobu malá série palet pro společnost Škoda Auto a. s. Druhá zakázka je typickým produktem společnosti PD Mont s. r. o. Jedná se o výrobu a montáž plotu, brány a branky pro pana Nováka. Na závěr této kapitoly jsou obě zakázky porovnány.

#### Průběh zakázky společností PD Mont s. r. o.:

- a) poptávka od zákazníka – zpravidla emailem, telefonicky nebo při osobním setkání;
- b) pokud zákazník neposkytne přesné rozměry, nebo přímo fotodokumentaci je provedeno zaměření zakázky určenými zaměstnanci společnosti PD Mont s. r. o.;
- c) je zpracována předběžná kalkulace;
- d) na základě předběžné kalkulace je zákazníkovi zaslána nabídka;
- e) pokud zákazník nabídku akceptuje, zašle písemnou objednávku;
- f) dojde k vypsání zakázky do systému dropbox, a objednání potřebného materiálu;
- g) po doručení materiálu začne výroba;
- h) v průběhu zakázky je postupně evidována docházka, variabilní a fixní náklady;
- i) po dokončení výroby je provedena montáž, fotodokumentace, předání a fakturace;
- j) na závěr je provedeno shrnutí celé zakázky a výsledná kalkulace.

#### **5.3.1 SYSTÉM DROPBOX**

Jedná se o počítačový program, kde jsou zaznamenávány veškeré zakázky společnosti. Tento program je nainstalován ve všech firemních počítačích a je vzájemně propojen přes internet.

#### Zakázky jsou zde rozděleny do tří složek:

- 1) **rozpracované zakázky** – jedná se o zakázky, na kterých se pracuje;

- 2) **dokončené zakázky** – kde jsou zakázky, které jsou dokončené a předané zákazníkovi, ale nejsou zaplacené;
- 3) **uzavřené zakázky** – zde jsou zakázky již zaplacené a je vyčíslen jejich zisk.

### 5.3.2 ZAKÁZKA NA VÝROBU 85 KS PALET PRO SPOLEČNOST ŠKODA AUTO A. S.

Na základě poptávky a technické dokumentace byla zpracována předběžná kalkulace na 85 ks palet pro společnost ŠA. Tato kalkulace je zachycena v tabulce č. 11.

Tab. 11: Předběžná kalkulace zakázky pro společnost Škoda Auto a. s.

<b>Přímý materiál</b>				
Materiál	množství	cena v Kč/m,ks	1 paleta v Kč	85 palet v Kč
jákl 40x40x5	16,993 m	82,5	1402	119170
jákl 150x150x5	2,06 m	367,3	757	64345
hranol 30x30	1,16 m	118,6	138	11730
pásovina 100x5	1,29 m	58,8	76	6460
plech 5x1250x2500	1 ks	1750,0	1750	148750
plech 2x1000x2000	2 m <sup>2</sup>	11,0	11	935
<b>Přímý materiál celkem</b>			4134	<b>351390</b>
Marže na materiál 10 %			413	<b>35105</b>
<b>Přímé mzdy</b>				
Výroba 1 palety 10 h (mzda 100 Kč/h)			1000	<b>85000</b>
<b>Ostatní přímé náklady</b>				
Doprava (22 Kč/km)			159	<b>13515</b>
<b>Podíl na fixních nákladech</b>				
Průměr prosinec - leden (210 Kč/h)			2100	<b>178500</b>
<b>Celkové náklady zakázky</b>				<b>663510</b>
<b>Požadovaný zisk 10 %</b>			781	<b>66385</b>
				<b>729895</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě předběžné kalkulace byla zaslána zákazníkovi nabídka 8 587 Kč za 1 ks palety.

Zákazník nabídku akceptoval a zaslal objednávku. Poté byl objednán materiál a byli určeni zaměstnanci, kteří budou na zakázce pracovat. Společnost PD Mont s. r. o. již tyto palety vyráběla, proto byla určena úkolová mzda. Úkolová mzda byla vypočítána podle průměrného času stráveného výrobou jedné palety, což bylo 10 h. Částka tedy činila 1 000 Kč za jednu kompletně vyrobenou paletu. Došlo také k vypsání zakázky do systému Dropbox, kde byly vytvořeny dvě základní evidence k zakázce a to docházkový list (příloha A) a materiálový list (příloha B). Do listu materiálu byl dopsán dodaný materiál a docházkový list se vypisoval postupně dle skutečně odpracovaných hodin.

Po skončení výroby byla zakázka uzavřena v několika krocích:

- a) byla provedena fotodokumentace (viz příloha D),
- b) zakázka byla předána zákazníkovi a byla mu zaslána faktura,
- c) bylo provedeno shrnutí zakázky (viz příloha C) dle podkladů z docházkového a materiálového listu a byla udělena výsledná kalkulace (viz tabulka 12).

*Tab. 12: Výsledná kalkulace zakázky pro společnosti Škoda Auto a. s.*

<b>Výsledná kalkulace</b>	
Přímý materiál celkem	372314 Kč
Přímé mzdy	85000 Kč
Doprava	13515 Kč
Podíl na fixních nákladech	137889 Kč
<b>Celkové skutečné náklady zakázky</b>	<b>608718 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Z porovnání předběžné kalkulace (viz tab. 11) a výsledné kalkulace (viz tab. 12) je patrné, že materiálové náklady byly v konečném součtu vyšší o 20 924 Kč z důvodu nutnosti objednání většího množství některých profilů. Toto navýšení ovšem pokryla materiálová marže. Přímé mzdy byly stejné jako v předběžné kalkulaci, protože byla určena úkolová mzda na jeden kus palety. Z přílohy A vyplývá, že pokud by u této zakázky byla zvolena hodinová mzda, tak by byly náklady na přímé mzdy o 22 700 Kč nižší. Toto je dáno tím, že zaměstnanci pokud mají úkolovou mzdu, jejich práce je produktivnější a oni se snaží

pracovat rychleji, aby jejich podíl na úkolu byl co největší. Naopak při hodinové sazbě je produktivita menší, což bude vidět u druhé zakázky. Podíl zakázky na fixních nákladech byl nakonec nižší o 40 611 Kč z důvodu snížení fixních nákladů v březnu a také menším počtem odpracovaných hodin a to o celých 227 h oproti předpokladu. Celkový zisk z této zakázky tedy činil 121 177 Kč.

### 5.3.3 ZAKÁZKA NA PLOT, BRÁNU A VRÁTKA PRO PANA NOVÁKA

Pan Novák poptal u společnosti PD Mont s. r. o. výrobu a montáž plotu, brány a branky. Vzhledem k tomu, že neposkytl technickou dokumentaci, pouze orientační rozměry, bylo nutné zakázku nejprve zaměřit. Zaměření provedli dva zaměstnanci. Zjištěné rozměry poté sloužily ke zpracování předběžné kalkulace na tuto zakázku. Tato předběžná kalkulace je zachycena v tabulce č. 13.

Tab. 13: Předběžná kalkulace zakázky pro pana Nováka

<b>Přímý materiál</b>			
Materiál plot, branka, vrata	množství	cena v Kč/m,ks	cena v Kč celkem
jákl 40x20x2	4 m	33,6	134
jákl 50x50x2	59 m	58	3422
jákl otevřený "C"	7 m	686	4802
kotvící plotny	28 ks	90	2520
šrouby	222 ks	5,5	1221
klika, fabka, vložka, panty	1 ks	1560	1560
motor + ozubený hřeben	1 ks	12000	12000
dřevěné profily	158,5 m	250	39625
<b>Přímý materiál celkem</b>			<b>65284</b>
Marže na materiál 15 %			<b>9793</b>
<b>Přímé mzdy</b>			
Zaměření zakázky 8 h (mzda 100 Kč/h)			800
Výroba 65 h (mzda 100 Kč/h)			6500
Montáž 16 h (mzda 100 Kč/h)			1600
<b>Přímé mzdy celkem</b>			<b>8900</b>
<b>Ostatní přímé náklady</b>			
Doprava (22 Kč/km)			660

Zinkování (17 Kč/kg)	23288
<b>Ostatní přímé náklady celkem</b>	<b>23948</b>
<b>Podíl na fixních nákladech</b>	
Průměr leden - únor (230 Kč/h)	<b>20470</b>
<b>Celkové náklady zakázky</b>	<b>128395</b>
<b>Požadovaný zisk 15%</b>	<b>19259</b>
	<b>147654</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě předběžné kalkulace byla zákazníkovi zaslána nabídka na plot, bránu a branku ve výši 147 654 Kč. Zákazník požádal o slevu. Bylo mu vyhověno a nová cena po slevě 3 % činila 143 224 Kč. S touto cenou již zákazník souhlasil a zaslal objednávku. Byl objednan potřebný materiál a byli určeni zaměstnanci, kteří na zakázce budou pracovat. Zakázka byla vypsána do systému Dropbox. Po dodání materiálu začala výroba. Dodaný materiál byl zapsán do materiálového listu (viz příloha F) a docházka byla průběžně zapisována do listu docházky (viz příloha E). Po dokončení výroby konstrukcí byla zakázka odeslána do zinkovny. Po přivezení ze zinkovny byly namontovány dřevěné profily a zakázka byla odvezena na montáž k zákazníkovi. Bohužel až při montáži brány se zjistilo, že použitý jāklový profil 50x50x2 neudrží váhu dřevěných profilů a že bude muset být objednán nový silnější jāklový profil 50x50x4 a brána bude vyrobena znovu. Po výrobě druhé brány byla zakázka odeslána opět do zinkovny.

Po přivezení ze zinkovny byla zakázka uzavřena v několika krocích:

- byly doplněny dřevěné profily a brána byla namontována zákazníkovi,
- byla provedena fotodokumentace (viz příloha H) a zaslána faktura zákazníkovi,
- provedlo se shrnutí zakázky (viz příloha G) dle podkladů z docházkového a materiálového listu a byla zpracována výsledná kalkulace (viz tabulka č. 14).

Tab. 14: Výsledná kalkulace zakázky pro pana Nováka

<b>Výsledná kalkulace</b>	
Přímý materiál celkem	72576 Kč
Přímé mzdy (včetně zaměření a montáže)	13000 Kč
Doprava	1320 Kč
Zinkovna	28261 Kč
Podíl na fixních nákladech	25090 Kč
<b>Celkové náklady zakázky</b>	<b>140247 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Z porovnání předběžné kalkulace (viz tab. 13) a výsledné kalkulace (viz tab. 14) vyplývá, že náklady na materiál byly o 7 292 Kč vyšší, než byl předpoklad. To bylo způsobeno neočekávaným problémem s bránou. Ze stejného důvodu došlo také k navýšení nákladů na přímé mzdy o 1 800 Kč, na dopravu o 660 Kč a na zinkování o 4 973 Kč. V poslední řadě došlo také k navýšení podílu na fixních nákladech o 4 620 Kč. Z docházkového listu (viz příloha E) je dále zřejmé, že k navýšení přímých mezd a to o částku 2 300 Kč došlo, i před problémem s bránou, protože u hodinové sazby dochází z pravidla k nižší produktivitě práce. Celkové navýšení nákladů tedy činilo 21 645 Kč. Toto navýšení bylo kryto z celé materiálové marže a z velké části požadovaného zisku. Celkový zisk z této zakázky nakonec činil pouhých 2 976 Kč.

### 5.3.4 POROVNÁNÍ ZAKÁZEK

Z porovnání obou zakázek je zřejmé, že by se společnost PD Mont s. r. o. měla soustředit na malé série. Tyto série na základě přesné technické dokumentace jsou ziskovější a jejich zpracování je méně náročné. Není potřeba nic vymýšlet, vše je jasně dané. Je možno využít úkolové mzdy, která se projevuje na vyšší produktivitě práce. Zpravidla nedochází k navyšování materiálových nákladů. A přímé mzdy jsou jasně dány od začátku. Většinou také dochází ke snížení podílu na fixních nákladech z důvodu menšího množství odpracovaných hodin, než bylo předpokládáno při sestavování předběžné kalkulace.

Naopak typická zakázková výroba, jako je výroba plotu, brány a branky, je mnohem složitější a méně zisková, někdy dokonce ztrátová. Některé problémy nastanou již při zaměření nebo určení vhodného materiálu a projeví se na zvýšených nákladech na materiál, mzdy i na vyšším podílu na fixních nákladech. U těchto zakázek většinou nelze použít úkolovou mzdu a produktivita se tak mnohdy snižuje.

## ZÁVĚR

Úkolem této diplomové práce bylo zapojení analýzy variabilních a fixních nákladů do řízení společnosti PD Mont s. r. o.

Společnost PD Mont s.r.o. působí v zakázkové zámečnické výrobě již 13 let. Během těchto let bylo vyzkoušeno několik způsobů sledování nákladů a vedení zakázek. Největším problémem byly vždy režijní náklady, které nebylo možné přiřadit přímo správně k jednotlivým zakázkám.

V této diplomové práci je na základě analýzy současného stavu navržen nový způsob sledování nákladů, za pomoci čtyř podrobných evidencí, které dělí náklady na variabilní a fixní. S pomoci těchto podrobných evidencí dojde k odstranění problémů se správným přiřazením fixních nákladů. Fixní náklady jsou za pomoci vyčíslení podílu přiřazovány k jednotlivým zakázkám. Tento podíl je vypočítán tak, že se sečtou všechny fixní náklady během měsíce, a tento součet je pak vydělený celkovým počtem odpracovaných hodin v daném měsíci. Díky tomuto novému sledování má společnost PD Mont s. r. o. jistotu že všechny náklady vzniklé její činností jsou zahrnuty do zakázek a vyčíslení zisku z jednotlivých zakázek je tak mnohem přesnější.

Podle mého názoru pomůže toto nové podrobné sledování nákladů a přesné přiřazování k jednotlivým zakázkám k lepšímu vyhodnocení toho, které zakázky jsou pro tuto společnost výhodné a kterým by se měla pro příště vyhnout. Společnost PD Mont s. r. o. by se měla soustředit zejména na zakázky, které jsou přesně dány technickou dokumentací a na malé série. Technická dokumentace přesně udává druh a množství materiálu potřebného pro zhotovení dané zakázky, nedochází tak k neočekávanému navyšování materiálových nákladů. U malých sérií lze zase použít úkolovou mzdu, která je v této společnosti produktivnější nežli hodinová. Dalším přínosem je vyčíslování výsledných kalkulací na základě nového sledování nákladů, které nebyly doposud ve společnosti zpracovávány, protože mohou sloužit k přesnějšímu výpočtu předběžných kalkulací u zakázek podobného typu v budoucnosti.



## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: Aspi, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [2] HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [3] Interní dokument společnosti PD Mont s. r. o.: Výkaz zisku a ztráty rok 2009-2012
- [4] Interní dokument společnosti PD Mont s. r. o.: Rozvaha rok 2009-2012
- [5] Interní účetní evidence společnosti PD Mont s. r. o.
- [6] KORÁB, V., A. HANZELKOVÁ a M. MIHALISKO. Rodinné podnikání. Brno: Computer Press, a. s., 2008. ISBN 978-80-251-1843-6
- [7] KRAFT, J., P. BEDNÁŘOVÁ a A. KOCOUREK. Mikroekonomie II. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011. ISBN 978-80-7372-770-3.
- [8] KRÁL, B., et al. Manažerské účetnictví. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [9] POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů. 1. vyd. Praha: Grada 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [10] SCHOLLEOVÁ, J. Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4004-1.
- [11] VEBER, J., J. SRPOVÁ a kol. Podnikání malé a střední firmy. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s. 2012. ISBN 978-80-247-4520-6.

## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A	Docházkový list k zakázce na výrobu 85 ks palet pro společnost ŠA
Příloha B	Materiálový list k zakázce na výrobu 85 ks palet pro společnost ŠA
Příloha C	Shrnutí zakázky na výrobu 85 ks palet pro společnosti ŠA
Příloha D	Fotodokumentace k zakázce pro společnost ŠA
Příloha E	Docházkový list k zakázce na výrobu a montáž plotu, brány a branky pro pana Nováka
Příloha F	Materiálový list k zakázce na výrobu a montáž plotu, brány a branky pro pana Nováka
Příloha G	Shrnutí zakázky na výrobu a montáž plotu, brány a branky pro pana Nováka
Příloha H	Fotodokumentace k zakázce pro pana Nováka